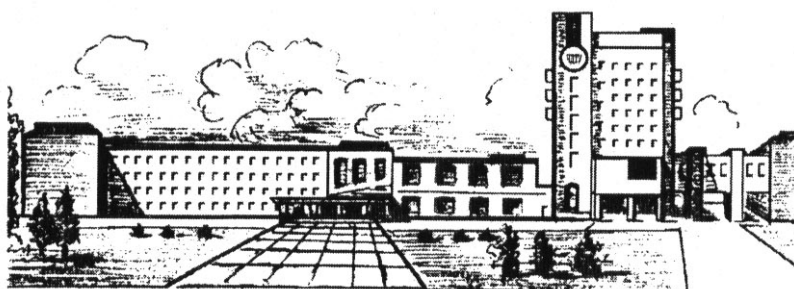


ISSN 2225-7543

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ



В І С Н И К
ЧЕРНІГІВСЬКОГО
ДЕРЖАВНОГО ТЕХНОЛОГІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ

СЕРІЯ «ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ»

НАУКОВИЙ ЗБІРНИК

№ 3 (68)

Чернігів 2013

УДК 330.14
ББК 65.12.45
В53

Друкується за рішенням вченої ради університету (протокол № 7 від 30.09.2013). «Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» включено до нового переліку наукових фахових видань ВАК України, затвердженого постановою Президії ВАК України від 10 березня 2010 р. № 1-05/2 (Бюлетень ВАК України № 4, 2010).

З 2013 року «Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» включений у міжнародну наукометричну базу даних eLIBRARY.RU (ліцензійний договір № 246-04/2013 від 29 квітня 2013 року).

Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”: науковий збірник / Черніг. держ. технол. ун-т. – Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – № 3(68). – 269 с.

У цьому випуску «Вісника Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» надруковані виступи учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку”, яка відбулася 25-26 жовтня 2013 року у м. Чернігові і була присвячена 20-річчю кафедри обліку і аудиту.

«Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» буде корисним для науковців, практичних працівників у сфері обліку й аудиту, аспірантів, магістрів та студентів вищих навчальних закладів.

**УДК 330.14
ББК 65.12.45**

Головний редактор:

Шкарлет С.М., доктор економічних наук, професор, ректор Чернігівського державного технологічного університету.

Заступники головного редактора:

Бутко М.П., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри менеджменту та державного управління Чернігівського державного технологічного університету;

Ільчук В.П., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Чернігівського державного технологічного університету;

Олійченко І.М., доктор наук з державного управління, професор кафедри менеджменту та державного управління Чернігівського державного технологічного університету.

Члени редакційної колегії:

Даций Н.В., доктор наук з державного управління, професор;

Козаченко С.В., доктор економічних наук, професор;

Корецький М.Х., доктор наук з державного управління, професор;

Левківський В.М., доктор економічних наук, професор;

Пепа Т.В., доктор економічних наук, професор;

Удовиченко В.П., доктор економічних наук, професор;

Чернюк Л.Г., доктор економічних наук, професор;

Дерій Ж.В., кандидат економічних наук, доцент;

Лень В.С., кандидат економічних наук, доцент;

Стрілець М.І., кандидат наук з державного управління, заступник голови, керівник апарату Чернігівської обласної державної адміністрації.

John N. Davies, Professor, Department of Computer Science, Glyndwr University, Wrexham, U.K.

Заснований у 1996 році. Свідоцтво про державну реєстрацію КВ № 14995-3967 ПП від 05.03.2009.

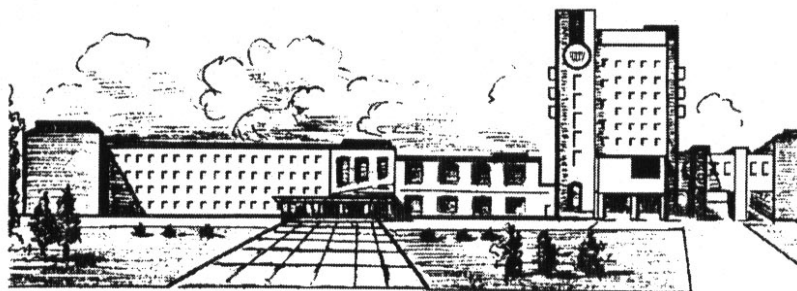
ISSN 2225-7543

© Колектив авторів, 2013

© Чернігівський державний технологічний університет, 2013

ISSN 2225-7543

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE



VISNYK

***CHERNIHIV
STATE TECHNOLOGICAL
UNIVERSITY***

***SECTION "ECONOMICS"
SET OF SCIENTIFIC WORKS***

ISSUE № 3 (68)

Chernihiv 2013

UDK 330.14
BBK 65.12.45
V53

Published by the decision of the Academic Council of the University (protocol number 7 from 30.09.2013r.). "Journal of the Chernihiv State Technological University. Series "Economics" is included in the new list of academic editions HAC of Ukraine, approved by the Presidium of HAC of Ukraine of 10 March 2010 № 1 – 05/2 (Bulletin of HAC of Ukraine № 4, 2010).

Since 2013 "Journal of the Chernihiv State Technological University. Series "Economic" is included in international scientometric database eLIBRARY.RU (license agreement № 246-04/2013 on April 29, 2013).

Journal of the Chernihiv State Technological University. Series "Economics" : scientific collection / Chernihiv. state. Technol. University. – Chernihiv: Chernihiv. state. Technol. University Press, 2013. – № 3 (68). – 269 p.

Current issue of the "Herald of Chernihiv State Technological University. Economics Series" contains the materials of public discussion of the participants of Ukrainian theoretical and practical conference "Accountancy, analysis and audit: state-of-the-art, problems and development prospects", hold at October 25-26, 2013 in Chernihiv and dedicated to the 20 years of Accountancy and Auditing Department celebration.

The "Herald of Chernihiv State Technological University. Economics Series" can be useful for scientists, practicing professionals in accountancy and auditing, PhD students, holders of a master's degree and students of higher educational establishments.

UDK 330.14
BBK 65.12.45

Chief Editor:

Shkarlet S.M., PhD, Professor, Rector of the Chernihiv State Technological University.

Deputy Editor:

Butko M.P, PhD, Professor, the head of the Department of management and public administration Chernihiv State Technological University;

Il'chuk V.P, PhD, Professor, the head of the Department of Finance Chernihiv State Technological University;

Oliychenko I.M, PhD in Public Administration, Professor, Department of management and public administration Chernihiv State Technological University.

Members of the Editorial Board:

Daciy N.V, PhD in Public Administration, Professor;

Kozachenko S.V, PhD, Professor;

Koretsky M.H, Ph.D. in Public Administration, Professor;

Levkivsky V.M, PhD, Professor;

Pepa T.V, PhD, Professor;

Udovychenko V.P, PhD, Professor;

Chernyuk L.G, PhD, Professor;

Deriy J.V, PhD, Associate Professor;

Len' V.S, PhD, Associate Professor;

Strilec' M.I, Ph.D. in Public Administration, Deputy Chairman, the Chief of Staff of the Chernihiv Regional State Administration.

John N. Davies, Professor, Department of Computer Science, Glyndwr University, Wrexham, U.K.

Founded in 1996. Certificate of registration KV
14995-3967 from 05.03.2009.

© Authors, 2013
© Chernihiv State Technological
University, 2013

ISSN 2225-7543

ЗМІСТ

Передмова	9
Шкарлет С. М. Кафедри обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету 20 років.....	9

РОЗДІЛ 1. НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ ТА ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Шпак В.А. Структура бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності	16
Лень В.С. Елементи системи організації бухгалтерського обліку та їх класифікація.....	25
Іванова Л. Б. Дослідження бухгалтерського обліку в умовах антикризових заходів боржника на основі інституціонального аналізу	35
Нехай В.А. Оцінка: елемент методу чи метод бухгалтерського обліку	42
Криштопа І.І. АВ-костинг як інструмент стратегічного обліку	47
Гончаренко І.М. Вплив інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку	52
Амбарцян В.С. Вплив змін у міжнародних стандартах обліку фінансових інструментів на структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України	61
Акименко О.Ю. Раціональна організація обліку як основа забезпечення ефективного управління підприємством.....	69

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОСНОВИ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА МІКРО- ТА МАКРОРІВНЯХ

Замула І.В. Генетично модифіковані організми: обліковий аспект.....	74
Сарапіна О.А. Проблемні питання визнання та класифікації довгострокових біологічних активів	82
Сизоненко О.В. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи розвитку	86
Сидоренко О.О. Облік забезпечень за обтяжливими контрастами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі	93
Онищенко В.П. Порівняння методики позабалансового обліку банків та підприємств України.....	100
Скосир Ю.М. Нікчемні правочини: особливості обліку	107
Волот О.І. Впровадження та використання сучасних інформаційних систем і технологій у бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств	112
Ніпорко Н.І. Проблеми формування показника собівартості продукції для підприємств малого бізнесу	122
Колівешико О. М. Визначення та структура екологічних витрат підприємства	128
Короткий В.В. Обліково-аналітичне забезпечення формування податкової звітності об'єднань співвласників багатоквартирних будинків	133
Крот Ю.В. Непродуктивні витрати і втрати у фінансовій звітності	138
Петровська В.О. Управлінський облік чи контролінг у системі управління підприємством	145
Прошина К.В. Застосування методів оцінювання та розподілу залишків незавершеного виробництва.....	152
Шелест В.С. Обліково-аналітична інформація про нематеріальні активи у формах фінансової звітності	160

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Мних Є.В. Аналітичне забезпечення регулювання економічних процесів	168
Гозаль Т.А. Теоретико-методологічні основи формування аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління підприємств малого бізнесу	174
Ющенко Н.Л. Організація оперативного обліку персональних досягнень працівників за допомогою комп'ютерної інформаційної системи як дієвий засіб стимулювання трудової діяльності	185
Перетяцько Ю.М. Економічний аналіз операцій фінансового лізингу в умовах прийняття управлінських рішень	193
Гнедіна К.В. Методичні засади оцінювання ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту	199

РОЗДІЛ 4. МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ, ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ

<i>Редько О.Ю.</i> Інституалізація українського аудиту. міфи та реальність	208
<i>Проскуріна Н. М.</i> Вектори створення іміджу аудиторської фірми.....	213
<i>Царенко О.В.</i> Класифікаційні ознаки викривлень у бухгалтерському обліку і звітності.....	219
<i>Рядська В.В.</i> Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінювання достовірності фінансової інформації	226
<i>Рубітель О.Ю.</i> Аудит корпоративного управління: теоретичні та практичні підходи	232
<i>Шульга С.В.</i> Вплив стратегій компаній «Великої четвірки» на їх глобальну конкурентоспроможність	237
<i>Барановська В.Г.</i> До питання організації внутрішнього аудиту.....	243
<i>Петраков Я.В.</i> Теория квазиконкурентных рынков и аудиторский бизнес: проблемы идентификации.....	248

ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ОФОРМЛЕННЯ ТА ПОДАЧІ РУКОПИСІВ НАУКОВИХ СТАТЕЙ260

CONTENTS

Introductory article.....	9
<i>Shkarlet S.M.</i> , Department of accounting and audit Chernihiv State Technological University – 20 years	9

**NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE AND PROSPECTS
OF ACCOUNTANCY AS A SCIENCE AND PRACTICE**

<i>Shpak V.A.</i> Accounting structure as science and practical deyalnosti	16
<i>Len V.S.</i> Elements of system of organization of book keeping and their classification	25
<i>Ivanova L.B.</i> Study of accounting in the crisis of action of the debtor is based on institutional analysis	35
<i>Nehay V.A.</i> Element method valuation or an accounting method	42
<i>Kryshchak I.I.</i> AB-costing as an instrument of the strategic accounting	47
<i>Goncharenko I. N.</i> The effect of institutional environment of accounting	52
<i>Ambarchyan V.C.</i> The influence of changes in international accounting standards relating financial instruments on the structure of the Chart of accounts for Ukrainian banks	61
<i>Akymenko E.J.</i> Rational organization of the accounting as the base of the effective management of an enterprise	69

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF FINANCIAL STATEMENTS
OF THE ENTERPRISES AS A FUNDAMENTAL FOR MANAGERIAL DECISION
MAKING AT MICRO AND MACRO LEVEL**

<i>Zamula I.V.</i> Genetically modified organisms: accounting aspect	74
<i>Sarapina O.A.</i> Problem questions of confession and classification of long-lived biological assets	82
<i>Syzonenko O.V.</i> Public sector entities' accounting policy - current state and development outlook	86
<i>Sidorenko O.O.</i> Onreous Contracts Provisions' bookkeeping in Public Sector ENTITIES' Accountancy	93
<i>Onishchenko V.P.</i> Comparison of methods contingent accounting banks and companies in Ukraine	100
<i>Skosyr Y.M.</i> Worthless Transaction: features of accounting	107
<i>Volot O.I.</i> Introduction and use of modern information systems and technologies accounting of domestic enterprises	112
<i>Niporko N.I.</i> Problems of formation of the index cost of sales for small businesses	122
<i>Koliveshko A. M.</i> Definition and structure of the enterprise environmental costs.....	128
<i>Korotkiy V.V.</i> Accounting and Analytical Support of the Condominiums' Tax Compliance	133
<i>Krot Y.V.</i> Unproductive charges and losses are in the financial reporting.....	138
<i>Petrovskiy V.O.</i> Managerial Accounting OR controlling In the enterprise management system	145
<i>Proshina K.V.</i> Application of methods of estimation and distribution of bits and pieces of wip	152
<i>Shelest V. S.</i> Accounting and analytical information of intangible assets in the financial statements.....	160

ENTERPRISE' PERFORMANCE ECONOMIC ANALYSIS: STATUS AND PROSPECTS

<i>Mnykh E.</i> Analytical providing of adjusting of economic processes	168
<i>Gogol T.A.</i> Theoretical and methodological foundations of analytical components of an information management system provision for small businesses	174
<i>Yushchenko N.</i> Organization of operational accounting staff personal achievements through computer information system as an effective means of stimulating employment.....	185
<i>Peretiutko Y.M.</i> Economic analysis of financial leasing transactions in decision making	193
<i>Gnedina K.V.</i> Methodical bases of the evaluating of the economic efficiency of functioning of system of city passenger transport	199

**INTERNATIONAL AND NATIONAL EXPERIENCE OF ORGINIZING,
OPERATION AND DEVELOPMENT OF THE AUDITING**

<i>Red'ko O.Y.</i> Institutionalization of Ukrainian audit. myths and real	208
<i>Proskurina N. M.</i> Vectors of creating an image of an audit company	213
<i>Tsarenko O. V.</i> Classification Features of distortions in accountancy and reporting	219

Ryadska V.V. Materiality as an object of audit research and evaluation criterion of financial information credibility	226
Rubitel O.U. Audit of corporate governance: theoretical and practical approach	232
Shylga S.V. Big Four Strategy Influence on the Companies' Global Competitiveness	237
Baranovskaya V.G. The question of organization of internal audit	243
Iaroslav V. The theory of contestable markets and auditing business in ukraine: an identification problem	248
BASIC REQUIREMENTS FOR SUBMITTING MANUSCRIPTS AND SCIENTIFIC ARTICLES	260

П Е Р Е Д М О В А

УДК 657

С.М. Шкарлет, д-р екон. наук, професор

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

КАФЕДРИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЧЕРНІГІВСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО ТЕХНОЛОГІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ – 20 РОКІВ

С.Н. Шкарлет, д-р екон. наук, профессор

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

КАФЕДРЕ УЧЕТА И АУДИТА ЧЕРНИГОВСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО УНИВЕРСИТЕТА – 20 ЛЕТ

S.M. Shkarlet, Doctor of Economics, Professor

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT CHERNIHIV STATE TECHNOLOGICAL UNIVERSITY – 20 YEARS

У статті розкрито основні відомості про діяльність Чернігівського державного технологічного університету та кафедри обліку і аудиту. Наведені дані про створення кафедри обліку і аудиту, її діяльність, досягнення та перспективи розвитку.

Ключові слова: університет, кафедра обліку і аудиту, досягнення, перспективи розвитку.

В статье раскрыты основные сведения о деятельности Черниговского государственного технологического университета и кафедры учета и аудита. Приведены данные о создании кафедры учета и аудита, ее деятельности, достижениях и перспективах развития.

Ключевые слова: университет, кафедра учета и аудита, достижения, перспективы развития.

The article discloses core information about activity of Chernihiv State Technological University and an Accountancy and Audit Department. The departments' history, activity, achievements and prospects of development are highlighted.

Key words: university, department of accountancy and audit, achievement, development prospects.



Сергій Миколайович ШКАРЛЕТ,
ректор Чернігівського державного
технологічного університету, завідувач
кафедри обліку і аудиту, доктор економічних
наук, професор, Заслужений діяч науки
і техніки України, член-кореспондент
Інженерної академії України

Сьогодні вища освіта є одним із визначальних чинників відтворення інтелектуальних і продуктивних сил суспільства, розвитку духовної культури, запорукою майбутніх успіхів у зміцненні й утвердженні авторитету України як суверенної, незалежної, демократичної, соціальної та правової держави. Освітній рівень, здобутий у вищих навчальних закладах, є запорукою здатності до конкуренції на ринку праці.

Чернігівський державний технологічний університет – провідний сучасний вищий навчальний заклад IV рівня акредитації, що понад 50 років готує інженерно-технічну, економічну та наукову еліту регіону й України. Висока якість освіти, яку надає університет, підтверджена дипломом Міжнародного академічного рейтингу популярності та якості товарів і послуг „Золота фортуна”. За рейтингом наукометричної бази даних Scopus у 2012 році університет посідає 48-е місце серед вищих навчальних закладів України. У 2011 році Чернігівський державний технологічний університет перший серед вищих навчальних закладів області

отримав Сертифікат управління якістю відповідно до міжнародного стандарту ISO 9001. Університет внесений до списку пріоритетних вищих навчальних закладів, визнаних Канадською Асоціацією інженерів, і є членом Асоціації технічних університетів. Враховуючи

загальнодержавне й міжнародне визнання результатів діяльності у галузі підготовки кадрів, його вагомий внесок у розвиток національної освіти і науки, Чернігівському державному технологічному університету надано статус національного. Відповідний наказ 4 жовтня 2013 року підписав Президент України.

Участь у Болонському процесі є одним з пріоритетних напрямів діяльності Чернігівського державного технологічного університету. У березні 2012 року Чернігівський державний технологічний університет, попередньо виконавши у всіх сферах діяльності університету перетворення, передбачені європейськими стандартами, направив у Болонський університет всю необхідну інформацію про свою діяльність для її оцінки з метою підписання договору Великої хартії університетів.

У 2011 році університет був нагороджений срібними медалями у номінаціях “Інновація у використанні інформаційно-комунікаційних технологій в освітньому процесі” та “Профорієнтаційна робота серед молоді”. Чернігівський державний технологічний університет є активним учасником програми Tempus із здійснення освітянських проєктів спільно з багатьма університетами-партнерами Західної та Східної Європи.

Науковий збірник “Вісник Чернігівського державного технологічного університету” (серія “Економічні науки” і “Технічні науки”) внесений у Перелік наукових фахових видань ВАК України, у 2013 році включений у міжнародну наукометричну базу даних eLIBRARY.RU.

Структура університету включає 7 факультетів, центр післядипломної освіти та підвищення кваліфікації, 33 кафедри, серед яких 19 випускових, аспірантуру й докторантуру з 16 спеціальностей, наукову бібліотеку, редакційно-видавничий відділ, систему довузівської підготовки, а також має у своєму складі військову кафедру, випускникам якої присвоюється звання офіцерів запасу. До складу університету входить коледж економіки і технологій, що готує фахівців у сфері виробництва харчової продукції, торгівлі та готельно-ресторанного господарства.

Університет підтримує активні зв'язки з науковими центрами та навчальними закладами України, країн СНД, США, Канади та Європи, у тому числі Великобританії, Німеччини, Польщі, Австрії, Швеції і т. д. У 2011 році був підписаний зовнішньоекономічний контракт про співпрацю між Чернігівським державним технологічним університетом та Гліндвордським університетом (Уельс, Великобританія), за умовами якого випускники нашого університету разом з фаховим дипломом можуть отримати диплом магістра європейського зразка навчального закладу-партнера. Також укладено угоду з англійськими партнерами про створення в університеті навчального центру “DelCAM”, що дозволило безкоштовно використовувати в навчальному процесі та науковій діяльності студентів і викладачів сучасне програмне забезпечення з тривимірного моделювання. Міжнародне визнання вчених Чернігівського державного технологічного університету засвідчує членство в авторитетних міжнародних організаціях, зокрема, в International Union of Machine Building, Advanced Manufacturing Operations та інших. В основі цього – традиції та досвід, наполеглива праця та творчий пошук.

Кафедра обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету у 2013 році відзначає 20-у річницю діяльності. За час свого існування кафедра випустила 1397 бакалаврів, 2662 спеціаліста і 49 магістрів, з яких понад 10 % отримали дипломи з відзнакою.

Підготовка економічних кадрів за вечірньою та заочною формами навчання з метою задоволення потреб ринкової економіки у фахівцях з вищою освітою у Чернігівському технологічному інституті, на базі якого відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 29.07.1999 р. № 1372 було утворено Чернігівський державний технологічний університет, проводиться, починаючи з 1991/92 навчального року, з 1992/93 навчального

року – на стаціонарі. У 1993 році відбувся другий випуск однорічної перепідготовки фахівців з бухгалтерського обліку й аналізу господарської діяльності на факультеті підвищення кваліфікації, на якому одночасно проводилась підготовча робота по набору слухачів для підвищення кваліфікації з бухгалтерського обліку й аудиту. Наказом ректора по Чернігівському технологічному інституту від 09.07.1993 р. № 106 було створено кафедру економетрії, обліку і аудиту, до складу якої були переведені з кафедри ринкової економіки і організації виробництва проф., д-р екон. наук І.С. Ткаченко, доц., канд. екон. наук Д.Г. Пунь, ст. викладач, канд. екон. наук Л.Б. Іванова, викладач, канд. екон. наук В.В. Рядська, викладач І.В. Горшунова, виділено одну штатну одиницю навчально-допоміжного персоналу – ст. лаборанта. Керівництво новоствореною кафедрою було покладено на професора І.С. Ткаченка, який мав 27-річний досвід науково-педагогічної роботи. На виконання рішення вченої ради Чернігівського державного технологічного університету від 25.10.2004 року (протокол № 8) назва кафедри економетрії, обліку і аудиту змінена на „Облік і аудит” (наказ № 119 від 29.10.2004 року).

Завдяки високому професіоналізму очільників кафедри:

- професора, доктора економічних наук, члена Української академії наук національного прогресу (академіка за спеціальністю “Економетрика, системний аналіз”) Ткаченка Івана Семеновича, автора понад 200 наукових праць щодо застосування математичних методів і обчислювальної техніки у вирішенні виробничо-економічних проблем і завдань, а також з методики навчання студентів, який завідував кафедрою у період з 09.07.1993 р. до 01.09.1995 р.;

- старшого наукового співробітника, кандидата економічних наук Пуня Дмитра Григоровича, автора 68 публікацій, який керував кафедрою з 05.09.1995 р. до 01.07.1997 р. та викладав дисципліни професійного спрямування;

- кандидата економічних наук, доцента Іванова Льва Петровича, автора більше 30 наукових та навчально-методичних праць, який з 27.08.1996 р. до 04.05.2005 р. спочатку виконував обов’язки, а з 05.01.2001 р. займав посаду завідувача кафедри;

- кандидата економічних наук, старшого наукового співробітника за спеціальністю 05.06.96 – “Економіка сільського господарства і АПК”, доцента Леня Василя Степановича, автора більше 170 наукових та методичних праць, серед яких 12 навчальних посібників, підручник та свідоцтво на винахід, педагога і наставника переможців та призерів всеукраїнських олімпіад з обліку й аудиту, вихователя цілої низки фахівців за цією спеціальністю, які користуються попитом на ринку праці та успішно працюють у різних галузях економіки нашої держави, займаються науково-дослідною роботою, навчаються в магістратурах та аспірантурах провідних закладів освіти міст Києва, Чернігова та ін., який з 05.05.2005 року виконував обов’язки завідувача кафедри, а з липня 2007 р. очолював кафедру “Облік і аудит” (з вересня 2010 року Василь Степанович працює на посаді професора з одночасним виконанням обов’язків заступника завідувача кафедри),

а також натхненний, творчий і наполегливий праці й педагогічній майстерності її професорсько-викладацького складу на сьогодні кафедра обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету є лідером обліково-економічної освіти Чернігівського регіону і випускає конкурентоспроможних фахівців, які користуються беззаперечним авторитетом у державних, фінансово-кредитних установах України, на підприємствах різних форм власності, зокрема, у роботодавців Чернігівського регіону, в основі чого є їх ґрунтовна підготовка.

Колектив кафедри щиро вдячний за плідну науково-педагогічну роботу й розбудову кафедри її колишнім співробітникам: А.Г. Яськову, Є.І. Юрченко, Т.В. Григор’євій, В.В. Бондарю, С.П. Корнієнко, Т.О. Бобришевій, П.Ф. Ковалю, О.Б. Дрозду; навчально-

допоміжному персоналу: Л.В. Прядко, О. Карпенко, О.М. Піцко, І.В. Гребеніченко, О. Лавцевич, І.В. Терещенко, І.В. Халіловій, А.М. Петришину та ін.

Кафедра “Облік і аудит” здійснює підготовку (перепідготовку) і випускає фахівців освітньо-кваліфікаційних рівнів бакалавр, спеціаліст і магістр – висококваліфікованих фахівців з бухгалтерського обліку й аудиту, які здатні, використовуючи як традиційні методи, так і сучасні комп’ютерні пакети спеціалізованих програм, виконувати інформаційні, контрольні та аналітичні функції, що дає можливість забезпечити ефективність функціонування підприємств, організацій і установ в умовах ринку. Випускники кафедри “Облік і аудит” знають нормативні, методичні та ін. керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; облікову політику, систему реєстрів обліку, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій; порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; методи аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, установи, організації; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю; умови оподаткування юридичних і фізичних осіб; правила проведення перевірок і документальних ревізій; можуть виконувати ін. завдання та обов’язки, що відповідають вимогам кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Про якість навчання студентів кафедри обліку і аудиту свідчить той факт, що на всеукраїнських олімпіадах з бухгалтерського обліку, де зазвичай представлені студенти близько 100 ВНЗ, студенти Чернігівського державного технологічного університету щорічно займають призові місця або отримують відзнаки. Протягом 2006-2012 років на всеукраїнських олімпіадах з обліку й аудиту було зайнято 8 призових місць, з них одне перше індивідуальне місце, друге та третє – командні місця, двічі треті індивідуальні місця, двічі четверті місця, отримано диплом за найкраще розв’язання задач. Так, у 2005 р. студент Я. Петраков зайняв перше місце, у 2006 р. студент О. Сидоренко – 4 місце, у 2007 р. команда університету у складі О. Щерби та О. Малої посіла третє місце, у 2008 р. – друге командне місце. У 2010 році на Всеукраїнській олімпіаді з бухгалтерського обліку студенти Ю. Плутук та І. Ведмідь завоювали треті індивідуальні місця серед 170 учасників з 85 ВНЗ. 17-19 травня 2011 р. студентки п’ятого курсу І. Ведмідь та четвертого курсу А. Лазар у II етапі Всеукраїнської студентської олімпіади зі спеціальності “Облік і аудит”, що проходила на базі Тернопільського національного економічного університету, здобули відповідно II і III місця в індивідуальному заліку. А. Лазар посіла четверте місце в II етапі Всеукраїнської студентської олімпіади зі спеціальності “Облік і аудит” 2011/12 навчального року. Відзначають високий рівень підготовки наших студентів і на всеукраїнських олімпіадах з навчальної дисципліни “Податкова система України”, зокрема, за результатами участі у II етапі, що проходив на базі Харківського національного економічного університету, студенти П. Москаленко (2012 рік) та О. Косач (2013 рік) нагороджені спеціальними грамотами “За доступність викладення матеріалу”.

Фундаментальність плюс відкритість до нових ідей – це те, що цінується на кафедрі найбільше. Студентам читаються авторські курси досвідчених докторів і кандидатів економічних наук. У науковому доробку кафедри 1 підручник та 25 навчальних посібників з грифом Міністерства освіти і науки України, 7 монографій.

Одночасно з ґрунтовною фундаментальною підготовкою кафедра формує у студента і практичні вміння, яких потребує ринок праці. Це забезпечується тим, що більшість співробітників кафедри, які викладають дисципліни професійного спрямування, працювали або працюють за сумісництвом на посадах, які відповідають профілю дисциплін, що викладаються. Наприклад, канд. екон. наук, проф. В.С. Лень працював на посадах головного спеціаліста колгоспу, районного та обласного управління сільського гос-

подарства, начальником районного управління сільського господарства; з 1985 року – на науковій роботі в Українському науково-дослідному інституті сільськогосподарської мікробіології УААН на посадах старшого наукового співробітника, завідувача сектором економіки, за сумісництвом тривалий час працював на посаді головного економіста цього інституту; має досвід практичної роботи за сумісництвом на посадах головного бухгалтера підприємства та аудитора. Канд. екон. наук, доц. В.В. Рядська з 1995 року є сертифікованим аудитором, понад 18 років очолює аудиторську фірму, щороку проходить професійні курси підвищення кваліфікації аудиторів, має диплом АССА з Міжнародної фінансової звітності. Канд. екон. наук, доц. Ю.М. Скопир з 2001 року працював на посадах заступника головного бухгалтера та головного бухгалтера ЗАТ НВО “Чернігівеліткартопля” – підприємства, що мало 23 підрозділи, 350 працівників і займалось науковою та виробничою діяльністю. Н.І. Ніпорко, яка викладає статистику, має досвід практичної роботи в статистичних органах, зокрема, у 2000 році в межах проекту GFK Ukraine створила квотну районовану вибірку населення Чернігівської області для вивчення витрат сімей на продукти харчування та побутову хімію, яка з певною ротацією успішно діє і сьогодні; з 2007 року співпрацює з представництвом МВФ в Україні по відборі підприємств для міжнародних досліджень у Чернігівській області.

На постійній основі на кафедрі обліку і аудиту працює 18 осіб, з них 1 доктор економічних наук, професор – завідувач кафедри, 14 співробітників кафедри мають науковий ступінь кандидата економічних наук і працюють на посаді доцента, з яких двоє закінчили у цьому році докторантуру й подали дисертації до захисту; 9 мають вчене звання доцента. Крім того, ще двоє сумісників навчаються у цільовій докторантурі. Викладачі, які не мають наукового ступеня, всі є аспірантами або здобувачами. Зокрема, на кафедрі заочно навчаються 4 аспіранти та 4 здобувачі з числа колишніх кращих студентів, науковими керівниками яких є д-р екон. наук, проф. С.М. Шкарлет та канд. екон. наук, доц. В.С. Лень, які забезпечують надійний резерв поповнення викладацького складу кафедри. Слід зазначити, що 12 викладачів кафедри є її випускниками. Крім того, захистили кандидатські дисертації і працюють на інших економічних кафедрах університету 6 випускників, в інших ВНЗ та організаціях – 3 кандидати економічних наук. У бухгалтерії та на інших адміністративних посадах університету працює 10 випускників.

Кафедра протягом своєї діяльності орієнтується на залучення до викладання молодих і талановитих випускників, які розуміються на наймодерніших світових і українських тенденціях у галузі фінансової аналітики. Так, канд. екон. наук, доц. О.О. Сидоренко, будучи студентом Чернігівського державного технологічного університету, у травні 2006 та 2007 років брав участь у Всеукраїнській олімпіаді серед студентів спеціальності „Облік і аудит”, що проводилася на базі Тернопільської академії народного господарства, та зайняв відповідно 4-е і 7-е індивідуальні місця. А проводячи наукове дослідження, спрямоване на удосконалення обліку у страхових компаніях України, у жовтні 2009 року на III Всеукраїнському конкурсі наукових робіт молодих учених ім. М.І. Туган-Барановського, що проходив у м. Ірпінь на базі Національного університету державної податкової служби України, його стаття „Облік та оподаткування операцій купівлі-продажу інвестиційної нерухомості у страховиків” була удостоєна третьої премії у номінації „Наукові статті, опубліковані у фахових виданнях” за конкурсним напрямком „Податкові аспекти економічного розвитку України”. У період навчання за спеціальністю „Облік і аудит” команда за участю тепер вже канд. екон. наук, доц. О.В. Сизоненко посіла III командне місце на Всеукраїнській олімпіаді з бухгалтерського обліку (м. Житомир). Наша випусниця, а нині канд. екон. наук, доц. Ю.М. Перетятко у 2010 році брала участь у конкурсі молодих учених „Спудейські есеї” з роботою на тему „Амортизаційна політика в Україні” та нагороджена сертифікатом фіналіста IV Всеукраїнського молодіжного конкурсу „Новіт-

ній інтелект України”. Гордість кафедри – наш випускник і колега, канд. екон. наук, доц. Я.В. Петраков, будучи студентом, став переможцем II туру Всеукраїнської студентської олімпіади з бухгалтерського обліку (м. Тернопіль, 2005 рік). Я.В. Петраков має широкий спектр наукових інтересів як у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту (Чернігівський державний технологічний університет, тема „Удосконалення методології та організації обліку, аудиту і контролю у галузях економіки”, розділ „Формування неподаткових надходжень до Державного бюджету України”), так і у сфері державних фінансів, макроекономіки, рентних відносин, інновацій, з яких проводить спільні наукові дослідження: у 2008 році – з відділом проблем надрокористування та відходів Ради з вивчення продуктивних сил НАН України, д-р екон. наук, проф. В.С. Міщенко, тема „Дослідження проблем модернізації національного господарства в контексті світових тенденцій сталого розвитку”, розділ „Інституційне та організаційно-економічне забезпечення надрокористування в умовах модернізації національного господарства”); тема „Концептуальні засади формування рентної політики в Україні”, що виконувалася на замовлення Міністерства економіки України, розділ „Концептуальні засади формування дієвих механізмів вилучення природно-ресурсної ренти”; у 2009 році – з відділом економіки Інституту проблем національної безпеки РНБО України, канд. екон. наук І.П. Макаренко, тема „Основи економічної політики підтримки формування НІС”, розділ „Макроекономічна політика підтримки формування НІС у контексті забезпечення економічної безпеки держави” та відділом державного фінансового контролю, д-р екон. наук, доц. В.Б. Тропіна, тема „Політика формування доходів бюджету та податкове регулювання економіки на сучасному етапі соціально-економічного розвитку країни”, розділ „Напрями нарощування та ефективності використання фіскального потенціалу бюджетоутворюючих податків”; у 2010 році – з відділом розвитку економіки посткризового періоду Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України, тема „Рекомендації щодо розроблення та реалізації державної антикризової політики в Україні”. За плідну науково-дослідну діяльність у квітні 2009 року Я.В. Петраков нагороджений стипендією Кабінету Міністрів України для молодих учених. За наукову роботу „Оподаткування видобутку корисних копалин: світова практика та Українські реалії” на XI Всеукраїнському конкурсі „Молодь – енергетиці України – 2012: відкритий конкурс молодих учених та енергетиків”, що проводився на базі Інституту енергозбереження та енергоменеджменту НТУУ „КПІ”, канд. екон. наук, доц. кафедри обліку і аудиту Я.В. Петраков у номінації „Економіка енергетики” отримав диплом I ступеня.

Співробітники кафедри „Облік і аудит” успішно проходять стажування в центральних органах державної виконавчої влади, зокрема, у відділі економічної безпеки та тіньової економіки Департаменту макроекономіки Міністерства економіки України, підвищення кваліфікації у Раді з вивчення продуктивних сил України НАН України, в ННВК „Академія інтелектуальної власності” МОНУ, ЗАТ „Інститут інтелектуальної власності і права”, в Центральному інституті післядипломної педагогічної освіти Академії педагогічних наук України, інших установах, організаціях, підприємствах; щорічно відвідують семінар з підвищення педагогічної майстерності „Методика викладання облікових дисциплін” з питань впровадження Податкового кодексу України у навчальний процес вищих навчальних закладів на базі Житомирського державного технологічного університету.

Кафедра обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету проводить науково-дослідну роботу, що визначається паспортом спеціальності 08.00.09 – „Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)”, визначеного ВАК України. Головним напрямом науково-дослідної роботи кафедри є удосконалення методології та організації обліку, аудиту і контролю в галузях економіки (державний ре-

єстраційний номер № ДР 0109U006941). Тематичним планом науково-дослідних робіт на 2012/13 навчальний рік передбачені такі основні етапи роботи:

1. Аналіз стану та розроблення пропозицій з удосконалення обліку господарських операцій на підприємствах різних галузей економіки.
2. Удосконалення методики аналізу операційної діяльності та звітності підприємств, облік банкрутства підприємств.
3. Удосконалення методики формування облікової інформації для прийняття рішень в аналізі й аудиті.
4. Розроблення пропозицій з обліково-аналітичного забезпечення фінансового лізингу, удосконалення обліку господарських операцій на підприємствах різних галузей економіки.
5. Аналіз формування неподаткових надходжень до Державного бюджету України в частині рентного та екологічного оподаткування.
6. Розроблення навчального посібника „Аудит”.
7. Удосконалення навчального посібника „Облік і аудит у страховій організації”, удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку.
8. Удосконалення навчально-методичного забезпечення з дисципліни „Організація бухгалтерського обліку”.
9. Методологія маркетингових досліджень.
10. Розроблення навчального комплексу з дисципліни „Судово-бухгалтерська експертиза”.
11. Розроблення навчального комплексу з дисципліни „Облік у казначействі”.
12. Розроблення навчального комплексу з дисципліни „Облік у банках”.
13. Удосконалення обліку та звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи.
14. Аналіз стану та формування стратегії розвитку міського пасажирського транспорту.
15. Дослідження стану обліку, аналізу і контролю діяльності небюджетних неприбуткових установ.

Кафедра тісно співпрацює з відділом інноваційного розвитку економіки в посткризовий період Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України у сфері формування системи випереджальних індикаторів кризових явищ в економіці; відділом податкової політики Науково-дослідного фінансового інституту Академії фінансового управління Міністерства фінансів України в контексті узагальнення міжнародного досвіду у сфері оподаткування малих та середніх компаній, особливостей адміністрування податків в окремих країнах; відділом податкової політики та методології оподаткування Науково-дослідного центру проблем оподаткування Національного університету Державної податкової служби України в частині удосконалення системи адміністрування неподаткових платежів в Україні; Державною податковою службою у Чернігівській області та м. Чернігів; відділом обліку головного управління агропромислового розвитку Чернігівської облдержадміністрації (допомога в організації практики студентів, магістрів і викладачів в обмін на консультаційні послуги з бухгалтерського обліку); обласною фінансовою інспекцією, ПрАТ „КПМГ Аудит” (м. Київ) – компанією, що знаходиться під контролем KPMG Europe LLP (мережа незалежних фірм КПМГ, які входять до асоціації KPMG International Cooperative, Швейцарія), Національним центром Інституту аграрної економіки УААН, Міжгалузевим інститутом управління (м. Київ), Київським національним економічним університетом ім. В. Гетьмана, Державним вищим навчальним закладом „Запорізький національний університет”, Національною академією обліку і статистики (м. Київ), Національним університетом економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського (м. Донецьк), Національною академією статистики,

обліку і аудиту, Українською академією біоресурсів і природокористування (м. Київ), Харківським національним аграрним університетом ім. Докучаєва, Інститутом сільськогосподарської мікробіології Національної академії аграрних наук (м. Чернігів), Житомирським державним технологічним університетом, Чернігівським державним інститутом економіки і управління, іншими закладами. Розширюється і співпраця із закордонними навчальними закладами у галузі навчання і досліджень, зокрема, Politechnika Lodzka, Uniwersytet Opolski, Університетом ім. Б. Янського, Лодзинським технологічним університетом тощо.

Тривалими є стосунки кафедри з редакцією газети „Все про бухгалтерський облік” (кафедра та студенти – відмінники навчання за рекомендацією кафедри мають можливість отримувати безкоштовну передплату на це видання), редакцією журналу „Баланс” (в університеті за участю кафедри обліку і аудиту спільно з Державною фінансовою інспекцією, Державною податковою службою та ін. органами щомісяця проводяться засідання Клубу бухгалтерів, організовані Чернігівським обласним осередком ВГО „Всеукраїнський бухгалтерський Клуб Баланс”), корпорацією „Парус” – розробником програмного забезпечення для управління підприємством, офіційного партнера компанії ORACL (участь у тренінгах), фірмою „1–С Підприємство” (допомога у забезпеченні навчального процесу з дисципліни „Інформаційні системи і технології в обліку”).

У 2010 р. канд. екон. наук, доц. Л.Б. Іванова та канд. екон. наук, ст. викладач кафедри В.П. Онищенко брали участь у розробленні науково-практичного коментарю до Податкового кодексу України та в розробленні Методичних рекомендацій з організації бухгалтерського обліку учасників спільної діяльності без створення юридичної особи для Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, а канд. екон. наук, доц. О.Ю. Акименко брала участь у міжкафедральному проєкті „Економічний простір Чернігівського регіону в інтеграційній стратегії розвитку”.

Кафедра регулярно бере участь у проведенні практичних семінарів з бухгалтерами підприємств і організацій області.

На 2009-2014 роки ліцензійний обсяг щодо підготовки бакалаврів за денною формою навчання становить 90 осіб, за заочною – 60 осіб, спеціалістів за денною і заочною формами навчання по 60 осіб, магістрів – 30 осіб (денна форма навчання), перепідготовка спеціалістів – 60 осіб. Навчання вміню мислити, аналізувати, культивування почуття професійного і морального обов’язку, відповідальності за свої рішення, дії і вчинки, дисциплінованості і поваги до права, розвиток високого професіоналізму, культури, інтелігентності – це пріоритети кафедри у напрямку формування майбутніх економістів.

Велику увагу кафедра приділяє організації наукової роботи студентів, залучаючи їх до творчого пошуку вирішення проблем розвитку вітчизняних підприємств. Результати наукових робіт доповідаються на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих учених „Новітні технології у науковій діяльності і навчальному процесі”, яка щорічно у квітні проводиться на базі Чернігівського державного технологічного університету, інших всеукраїнських і міжнародних наукових конференціях, а кращі роботи публікуються у фахових виданнях. Так, доповідь студентки гр. ОА-081 А. Рожок на тему „Попередня оцінка фіскальної консолідації в Україні”, виконана під керівництвом канд. екон. наук, доц. Я.В. Петракова, 29 березня 2013 року на Всеукраїнській міжвузівській науковій конференції „Макрофінансові стабілізатори в системі регулювання економічного циклу” на базі ДВНЗ „Київський національний економічний університет” здобула перше місце. Доповіді студенток гр. ОА-092 Т. Бутенко „Перспективні форми внутрішньогосподарського контролю” та С. Шелудько „Шахрайство в бізнесі: основні підходи до попередження” стали кращими на Всеукраїнській студентській науковій конференції „Інформаційні технології, облік, аналіз і контроль в управлінні економічними процесами”,

що відбулася у березні 2013 року в Київському національному торгівельно-економічному університеті.

На Всеукраїнському конкурсі студентських наукових робіт напрямку „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” у квітні 2011 р. роботи, виконані під керівництвом канд. екон. наук, проф. В.С. Леня, студенток К. Ігнатової (гр. ОА-071) на тему „Операції репо з товарами” нагороджена дипломом I ступеня, І. Шкурат (гр. ОА-061) – дипломом II ступеня. У травні 2008 р. наукова робота „Непродуктивні витрати в обліку та звітності підприємств” студентки гр. ОА-041 Л. Мисік нагороджена дипломом II ступеня.

Протягом 2008-2010 рр. кафедра „Облік і аудит” підготувала 7 стипендіатів загальнонаціональної конкурсної програми Фонду Віктора Пінчука „Завтра. UA”. Зокрема, конкурсні роботи студенток Н. Савченко „Відображення довгострокових зобов’язань в обліку та звітності підприємства” та І. Стародуб „Оцінка та облік поточних біологічних активів”, виконані під керівництвом канд. екон. наук, доц. В.С. Леня, нагороджені стипендіями у 2009 році, у 2010 році – це роботи студенток Т. Назаренко „Мінімальна заробітна плата та її державне регулювання” (виконана під керівництвом канд. екон. наук, доц. Н.Л. Ющенко) та О. Климчук „Рівень страхових виплат як показник розвитку страхового ринку України” (науковий керівник канд. екон. наук, доц. В.П. Онищенко) і студентки М. Лепехо „Щодо необхідності уніфікації підсумкової документації при аудиті державного сектору” (науковий керівник канд. екон. наук, доц. Я.В. Петраков). Конкурсні роботи студенток О. Журби „Економічні злочини в умовах кризи: обліковий аспект” і Н. Клименко „Застосування аналітичних процедур при отриманні аудиторських доказів щодо операцій виробничого циклу для завдання з надання впевненості” здобули стипендії й у 2011 році. У жовтні 2011 р. учасниками стипендіальної програми „Завтра. UA” стали 8, а у 2012 р. – 18 наукових робіт студентів, виконаних під керівництвом професорсько-викладацького складу кафедри „Облік і аудит”.

Студентка гр. ОА-071 К. Мінко отримала грамоту за кращу роботу в номінації „Креативність” за результатами участі у Всеукраїнському конкурсі студентських творів-есе „Мрії молодого бухгалтера”.

За результатами конкурсу „Україна: 20 років державотворення”, проведеного Інститутом стратегічних оцінок при Президентському фонді Леоніда Кучми „Україна” спільно з Київським національним університетом ім. Т. Шевченка, у червні 2011 року студентка гр. ОА-062 Н. Клименко стала лауреатом Другої премії, посівши 20-е місце серед більш ніж тисячі учасників.

Наше студентство – це найбільш динамічна частина суспільства, яка має особливий статус, своєрідний менталітет, незалежний погляд на життя. Вихованці кафедри „Облік і аудит” уже зі студентських років займають активну громадянську позицію. Студенти напряму підготовки „Облік і аудит” серед активістів студентської ради та первинної профспілкової організації студентів ЧДТУ. Голова студентського самоврядування ЧДТУ – студентка гр. ОА-081 Н. Завгородня у вересні 2011 року відзначена стипендією Благодійної організації Президентський фонд Леоніда Кучми „Україна”. У 2010 році студентка гр. ОА-051 А. Дубовик була обрана одним з 10 депутатів Всеукраїнського студентського парламенту.

Кафедра „Облік і аудит” систематично здійснює моніторинг реальних складових попиту потенційних роботодавців щодо підготовки конкурентоспроможних на ринку праці спеціалістів, створює умови для забезпечення освітньої мобільності осіб, які навчаються. Студенти напряму підготовки „Облік і аудит” щорічно запрошуються до Чернігівського центру перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ, організацій; вони

мають можливість проходити стажування у Чернігівській міській та обласній рада; проходять виробничу практику на підприємствах регіону.

Серед досягнень 2012/13 навчального року додатково можна назвати наступні. На XI Міжнародному конкурсі студентських робіт з економіки, управління та інформатики в економічній сфері ім. В.М. Веніамінова у м. Санкт-Петербурзі у січні 2013 року робота студенток 4-го курсу Т. Дарнопих та А. Ломоносової на тему „Сравнительный анализ причин модификации аудиторского заключения для отчетности, составленной по специальным правилам, в Украине и РФ при угрозе непрерывности деятельности клиента” відзначена дипломом II ступеня. У лютому команда наших студентів А. Снитко, С. Ганжі, Ю. Бочок та К. Чан увійшла у десятку найкращих і представляла університет у фіналі національного етапу III Міжнародного конкурсу інвестиційних досліджень CFA Institute Research Challenge 2012-2013.

Кафедра активно працює щодо поліпшення якості випускних кваліфікаційних робіт: удосконалюється їх тематика, підвищуються вимоги до консультування та якості завдань до дипломних робіт, підвищується якість методичного забезпечення навчальних курсів, збільшуються вимоги до змістової та аналітичної частини дипломних робіт. Високий рівень дипломних робіт та їх практичне значення забезпечується 6-тижневим стажуванням на підприємствах різних галузей, під час якого студенти оволодівають сучасними методами ведення обліку, управлінського аналізу, які (в свою чергу) є важливими для оцінювання економічної ефективності підприємства й оцінювання бізнесу та для прийняття стратегічних рішень. Кафедрою укладені довгострокові договори щодо проходження студентами виробничої та переддипломної практик. Як наслідок, у Всеукраїнському конкурсі дипломних робіт, що проводився у 2012 році на базі Донецького національного університету економіки та торгівлі ім. М. Туган-Барановського зі спеціальності „Облік і аудит” за освітньо-кваліфікаційними рівнями „спеціаліст” та „магістр” наші студенти здобули відповідно II та III призові місця.

На VII Всеукраїнському конкурсі „Новітній інтелект 3000” у конкурсній номінації „Прикладні дослідження із соціально-економічної тематики” (у розрізі трьох вікових груп), де Національна конкурсна комісія проводила оцінювання за такими критеріями, як логіка та повнота викладу матеріалу, самостійність проведеного дослідження, оригінальність, креативність та новизна роботи, обґрунтованість та практичність висновків і пропозицій, наявність посилань на досвід інших країн, які вирішили аналогічні проблеми, у другій віковій категорії наші студенти здобули: О. Ворона – 1 місце, Н. Пилипець – 2 місце, у третій віковій категорії 1 місце – Ю. Бочок (березень 2013 року). До того ж, наукова робота студента 5-го курсу О. Ворони „Пожвавлення інвестиційного клімату в Україні – державна програма стимулювання іноземного інвестування в галузі економіки України”, виконана під керівництвом проф. В.С. Леня, на Міжнародному конкурсі, присвяченому 40-річчю присудження Нобелівської премії В.В. Леонтьєву, що проводився у Дніпропетровському університеті ім. Альфреда Нобеля, перемогла у номінації „За практичну цінність рекомендацій та пропозицій”.

Студентське життя на кафедрі не обмежується лише навчанням. Кафедра „Облік і аудит” постійно працює і над поліпшенням виховної роботи зі студентською молоддю. Уже традиційними для кафедри стали посвячення першокурсників у бухгалтери, організація цікавих зустрічей, поїздок, залучення студентів до участі у конференціях, круглих столах тощо.

Кафедра „Облік і аудит” готує фахівців відповідно до потреб національної економіки та європейських вимог. У подальших планах кафедри, визначених Стратегією розвитку кафедри обліку і аудиту на 2011-2015 рр., – реалізація заходів, спрямованих на посилення її комунікативно-інтеграційних зв'язків, а саме: заснування школи юного

бухгалтера, створення електронної приймальної кафедри задля офіційного листування зі студентами та практикуючими фахівцями, ліцензування дистанційного навчання зі спеціальності „Облік і аудит”, вивчення можливості отримання дозволу на підготовку сертифікованих професійних бухгалтерів АССА, СРА, СІРА, створення постійно діючого центру підвищення кваліфікації для безробітних та консультативного центру з питань обліку, оподаткування, аналізу та аудиту, організація тематичного клубу з обліку і аудиту, проведення роботи з обласними галузевими управліннями (насамперед, агропромислового комплексу) щодо організації постійно діючих курсів з підвищення кваліфікації фахівців з обліку і аудиту.

Право на освіту є одним із прав людини, проголошених ст. 26/1 і 26/2 Всезагальної Декларації прав людини та у Міжнародному пакті про економічні, соціальні і культурні права. Освіта протягом усього життя може стати захистом в умовах зростаючої нестабільності у сфері зайнятості, прогнозованої більшістю фахівців. Освіта не може обмежуватися тим, щоб давати певну спеціалізацію: вона повинна розвивати здатність кожної людини до зміни спеціальності протягом життя і до адаптації в умовах соціальних та економічних змін. Навчатися протягом усього життя – такий підхід має набути змісту на трьох рівнях, пов’язаних між собою: особистісно-культурний, соціальний і професійний розвиток. У зв’язку з цим Чернігівський державний технологічний університет як вищий навчальний заклад розвивається не лише як місце отримання освіти, а і як освітній простір, де створюються умови для кар’єрного зростання викладачів, а також для активної участі студентів не тільки в освітній діяльності, але і в управлінні та житті закладу.

Список використаних джерел

1. *Про освіту* [Електронний ресурс] : Закон України від 23.05.1996 № 1060–XII / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1060-12>.
2. *Про затвердження Національної рамки кваліфікацій* [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 № 1341. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1341-2011-%D0%BF>.
3. *Всеобщая декларация прав человека* [Электронный ресурс] : принята резолюцией 217A(III) Генеральной Ассамблеи ООН от 10.12.1948. – Режим доступа : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declhr.shtml.
4. *Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програми економічних реформ на 2010-2014 роки* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.
5. *К обществам знания* : Всемирный доклад ЮНЕСКО [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://unesdoc.unesco.org/images/0014/001418/141843e.pdf>.
6. *Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах* [Электронный ресурс] : принят резолюцией 2200A (XXI) Генеральной Ассамблеи ООН от 16.12.1966. – Режим доступа : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/pactecon.shtml.
7. *Современное состояние науки в мире* : Доклад ЮНЕСКО по науке за 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001898/189883r.pdf>.
8. *Цели развития тысячелетия* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.undp.org.ua/ua/millennium-development-goals>.

РОЗДІЛ 1. НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ ТА ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.1.001

В.А. Шпак, д-р екон. наук

Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ ТА ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В.А. Шпак, д-р экон. наук

Национальная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, Украина

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ И ПРАКТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

V.A. Shpak, Doctor of Economics

National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine

ACCOUNTING STRUCTURE AS SCIENCE AND PRACTICAL ACTIVITY

Розглянуто структуру бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності. Виділено як ознаки класифікації науки про бухгалтерський облік: методологічну характеристику облікової системи, логічну структуру обліку, часово-просторову структуру облікового процесу. Запропоновано розширити структуру облікового процесу у часі та просторі, крім етапів, стадій та фазами обліку.

Ключові слова: структура, процес, технології, норми, принципи, функції, засоби, умови, цілі, суб'єкти, об'єкти, предмет, методи, етапи, стадії, фази обліку.

Рассмотрена структура бухгалтерского учета как науки и практической деятельности. Выделены в качестве классификационных признаков структуры бухгалтерской науки: методологическую характеристику учетной системы, логическую структуру учета, структуру учетного процесса во времени и пространстве. Предложено расширить пространственно-временную структуру учетного процесса, кроме этапов, стадиями и фазами учета.

Ключевые слова: структура, процесс, технология, нормы, принципы, функции, средства, условия, цели, субъекты, объекты, предмет, методы, этапы, стадии, фазы учета.

The accounting structure as science and practical activities is considered. Are allocated as classification signs of structure of accounting science: the methodological characteristic of registration system, logical structure of the account, structure of registration process in time and space. It is offered to expand existential structure of registration process, except stages, account phases.

Key words: structure, process, technology, norms, principles, functions, means, conditions, purposes, subjects, objects, subject, methods, stages, account phases.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік є складною багаторівневою системою, яка сприймається та досліджується з різних позицій. Безперечно, така складність структури та наявність різних підходів до розгляду цієї системи – бухгалтерського обліку – свідчать на користь необхідності її організації. Під організацією розуміють як діяльність – процес створення певної системи, так і результат цієї діяльності – структуру системи. Це актуалізує проблему організації облікової системи як важливого напрямку розвитку бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що у науковій літературі розвинуті погляди на організацію бухгалтерського обліку як на менеджмент бухгалтерської структури та забезпечення облікових процедур (робочих планів рахунків, документообігу, посадових інструкцій облікового персоналу та інших внутрішніх регламентів). Досліджень організації бухгалтерського обліку в контексті загальних проблем розвитку облікової системи чи побудови бухгалтерського обліку як науки ще досить мало.

Метою цієї роботи є розкриття організаційної структури бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності. Оскільки структура залишається відносно сталою при різних перетвореннях системи, її можна розглядати як форму внутрішньої організації системи, яка визначає склад її елементів, взаємозв'язки між ними, будову та дозволяє дослідити внутрішні механізми функціонування облікової системи.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи те, що бухгалтерський облік є одночасно наукою, зі своєю теорією та методологією, і практичною діяльністю, яка здійснюється за відповідними методиками та технологіями обліку, спочатку розглянемо структуру бухгалтерського обліку як наукової дисципліни (табл. 1).

Структура бухгалтерського обліку як наукової дисципліни – це обумовлена послідовність залежних компонентів, яка сприяє усуненню суперечностей і дозволяє краще дослідити сутність та зміст науки.

Таблиця 1

Структура бухгалтерського обліку як науки

Методологічна характеристика бухгалтерського обліку	Логічна структура бухгалтерського обліку	Часово-просторова структура облікового процесу
Особливості	Суб'єкт	Етапи
Норми	Об'єкт	Стадії
Принципи	Предмет	Фази
Функції	Метод	
Форми	Засоби	
Умови	Мета (цілі) – Результат	

1. Методологічна характеристика обліку включає:

- особливості обліку (бухгалтерський облік як специфічний вид управлінської діяльності характеризується суцільним, безперервним, документально оформленим відображенням господарської діяльності підприємства у вартісному вимірнику з використанням подвійного запису);

- норми обліку (бухгалтерський облік є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності. Закони, укази, накази, розпорядження, положення, порядки, інструкції, методичні вказівки встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для виконання. Ця консервативність дещо звужує межі для прояву індивідуальності, творчості, але організує систему бухгалтерського обліку загалом, дозволяє їй за єдиними правилами виконувати її основні функції);

- принципи обліку (принципи, як вихідні положення, визначають загальноприйняті підходи до організації системи-науки, зокрема до організації бухгалтерського обліку);

- функції обліку (роль та призначення бухгалтерського обліку відомі – забезпечення системи управління повною, достовірною та об'єктивною інформацією про господарську діяльність. Крім цієї пріоритетної функції, бухгалтерський облік виконує декілька функцій, що є основними для інших підсистем управління, серед яких найчастіше виділяють контрольну, аналітичну та оціночну функції);

- форми обліку – це прояв організації системи обліку, наповненої відповідним змістом;

- умови обліку – це вимоги, обставини, сукупність причини, факторів, від яких залежить здійснення облікової діяльності. Тобто їхня сукупність створює сприятливе (чи несприятливе) середовище для функціонування облікової системи.

Методологічна структура розкриває внутрішні механізми функціонування бухгалтерського обліку. При дотриманні основних характеристик бухгалтерського обліку (безперервне, суцільне та обов'язкове документальне оформлення господарських операцій суб'єктів діяльності) враховується специфіка бухгалтерського обліку як системи, врегульованої законодавством держави та іншими нормативно-правовими документами. Завдяки регламентації його процедур забезпечується достовірність, неупередженість, повнота, зіставність, нейтральність інформації, а також рівень гнучкості у використанні облікових методів, необхідних для виконання бухгалтерським обліком своїх функцій.

2. Логічна структура обліку включає:

- суб'єкт обліку (суб'єкт у загальнонауковому розумінні визначається як носій предметно-практичної діяльності, що направлена на об'єкт. Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є: власник або уповноважений орган (посадова особа), що здійснює

керівництво підприємством, головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства);

– об'єкт обліку (у широкому розумінні об'єктом організації бухгалтерського обліку є система бухгалтерського обліку, процес її формування та забезпечення функціонування. У вузькому розумінні об'єктами організації бухгалтерського обліку є структура бухгалтерського обліку та обліковий процес);

– предмет обліку (предметом організації є побудова та порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. На відміну від об'єкта, який вказує на напрямок уваги, інтересу, впливу суб'єкта, предмет окреслює проблему, яку потрібно вирішити із застосуванням відповідних прийомів, способів, методів. Оскільки предмет обліку також є об'єктом уваги з боку суб'єктів, то виникає необхідність окремі проблеми предмета бухгалтерського обліку називати об'єктами);

– методи обліку (якщо предмет визначається як те, на що спрямовано дію, то метод у вузькому і практичному розумінні – це сама дія, яка проявляється через застосування певних способів та прийомів для досягнення поставленої мети: побудова обліку на підприємстві; організація порядку ведення обліку, при якому забезпечується достовірність, об'єктивність і повнота облікової інформації);

– мета (цілі, завдання) обліку – це результат діяльності облікового персоналу, на досягнення якого спрямовані зусилля. Для досягнення результату, крім визначеної мети, потрібна постановка цілей, які, в свою чергу, потребують уточнених завдань. Отже, мета – це головний орієнтир, який намагаються досягти, а цілі – це дії спрямовані на досягнення поставленої мети. Якщо мета спрямована на досягнення головного, стратегічного, кінцевого результату і не має множини, то термін "ціль" можна вживати у множині, а отже, у поставленої мети можуть бути декілька тактичних цілей, результати яких є необхідними умовами для досягнення мети.

Аналіз логічної структури бухгалтерського обліку дозволяє у науковому плані розширити зміст теоретичної бази бухгалтерського обліку щодо трактування суб'єкта, об'єкта, предмета, методу та засобів організації бухгалтерського обліку, дослідження співвідношення мети, цілей, завдань, спрямованих на забезпечення кумулятивного результату господарської діяльності та адаптацію бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання.

3. Часово-просторова структура облікового процесу включає:

– етапи облікового процесу, яким властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових процедур (з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, групування, збереження та передачі облікових даних користувачам) приводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації. Якщо на етапі первинного обліку облікова інформація фіксується в первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію у облікових регістрах, а підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності. Отже, етапи обліку інтегрують два взаємопов'язаних напрями облікового процесу: послідовність (черговість) здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації;

– стадія облікового процесу – це сукупність послідовно здійснюваних облікових робіт (процедур), які пов'язані одна з одною єдністю змісту і методів виконання та забезпечують підготовку та реалізацію облікового процесу в просторі. Якщо етапи обліку показують черговість та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного здійснення облікових процедур, їхню черговість у межах певного етапу: стадія первинної документації, стадія облікової реєстрації, стадія звітності;

– фази облікового процесу характеризують якісну зміну стану облікової інформації. Тобто термін "фаза обліку" необхідно вживати для визначення рівня оброблення облікової інформації. Якщо весь обліковий процес розглядати як цикл, що має початок і кінець, то можна виділити такі фази облікового циклу, як фазу фіксації, результатом якої є первинні

облікові документи; фазу систематизації облікової інформації на бухгалтерських рахунках в облікових регістрах; фазу узагальнення облікової інформації у формах звітності.

Якщо під етапом обліку розуміти період розвитку системи, то його можна ототожнити з поняттям "стадія", а якщо під ним розуміти стан системи на певний момент часу, її ступінь розвитку, тоді етап облікового процесу ототожнюється із фазою облікового циклу.

Часово-просторовий аналіз як засіб організації системи бухгалтерського обліку дозволяє по-новому інтерпретувати зміст облікового процесу, розмежувавши етапи, стадії, фази обліку. Отже, стадії віддзеркалюють кількісні прояви облікового процесу за етапами обліку (обсяг та черговість здійснення облікових процедур), а фази – його якісну складову (систематизацію та узагальнення облікової інформації у звітності).

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, які пов'язані, насамперед, з розширенням кола зовнішніх та внутрішніх користувачів облікової інформації, призвели до диференціації цілей бухгалтерського обліку і відповідно до поділу системи бухгалтерського обліку на види (підсистеми) фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) та податкового обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Структура бухгалтерського обліку як практичної діяльності

<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Види, підсистеми, етапи обліку</i>	<i>Напрями, деталізація, процедури обліку</i>
За метою та користувачами облікової інформації	<i>Види обліку</i>	<i>Напрями обліку</i>
	Фінансовий облік	Облік необоротних активів
		Облік оборотних активів
		Облік власного капіталу
		Облік зобов'язань
		Облік витрат, доходів та фінансових результатів
	Управлінський облік	Облік витрат за центрами відповідальності
		Облік доходів за центрами відповідальності
		Облік результатів за центрами відповідальності
	Податковий облік	Облік валових витрат
		Облік валових доходів
		Облік податку на прибуток
За ступенем узагальнення інформації	<i>Підсистеми обліку</i>	<i>Деталізація обліку</i>
	Синтетичний облік	З використанням рахунків першого порядку
		З використанням субрахунків
	Аналітичний облік	З використанням аналітичних рахунків
За технологічною послідовністю оброблення інформаційних даних	<i>Етапи обліку</i>	<i>Процедури обліку</i>
	Первинний облік	Виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку
		Вимірювання на базі системи показників, що застосовуються у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові)
		Фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – первинних документах
	Поточний облік	Реєстрації інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку в облікових регістрах
		Групування та перегрупування показників облікових даних
	Підсумковий облік	Узагальнення даних поточного обліку у відповідних формах звітності
		Передавання результативних облікових даних зовнішнім та внутрішнім користувачам
		Зберігання даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів

Якщо на сьогодні управлінський облік, як і бухгалтерський, оформлено на законодавчому рівні: "внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством", то визначення фінансового та податкового обліку в чинному законодавстві України не існує. Тому сформулюємо його. Фінансовий облік

як системний облік ресурсів, джерел їх формування і фінансових результатів здійснюється через суцільне, повне і безперервне відображення господарської діяльності підприємства за звітний період. Його ведуть відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів фінансової звітності для формування вартісних показників діяльності підприємства, необхідних для складання звітності.

Податковий облік – це система дій та заходів, спрямованих на отримання інформації про виконання податкового законодавства України. Під системою дій та заходів ми розуміємо виконання всіх податкових розрахунків, а також здійснення відповідних облікових процедур з метою обчислення прибутку і нарахування податку.

Ідентифікація об'єктів обліку за його напрямками визначає інший аспект облікового процесу, що відбиває його внутрішню структуру за складовими. У практиці господарської діяльності підприємств визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку: необоротні активи; оборотні активи; власний капітал; зобов'язання; доходи, витрати та фінансові результати;

Обліковий процес, як і будь-який інший, складається з певних взаємозв'язаних частин. Ідеться про загальновідомий поділ процесу бухгалтерського обліку на етапи: первинний, поточний, підсумковий. У межах кожного етапу розглядають відповідну сукупність операцій, які в логічній послідовності становлять його технологію.

Першим у процесі обліку є етап первинного обліку, що характеризується такою сукупністю операцій: виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові); фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах.

Другий етап – поточний облік – складається з таких операцій: реєстрації інформації, здобутої в результаті первинного обліку, в системі рахунків бухгалтерського обліку; реєстрації інформації в носіях інформації цього етапу обліку – облікових реєстрах; групування та перегрупування показників інформаційних даних.

Третій етап – підсумковий облік – містить такі операції: узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності; передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам; зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Як за етапами, так і за напрямками облікового процесу відбувається рух інформації, що фіксується в різних її носіях. Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності облікової номенклатури, носіїв облікової інформації; документообігу та руху облікових реєстрів.

Зазначені характеристики облікової системи залежать також від технічного та інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку. Отже, до об'єктів організації бухгалтерського обліку як за етапами облікового процесу, так і за його напрямками, належать: облікові номенклатури; носії облікової інформації; рух носіїв облікової інформації; інформаційне забезпечення облікового процесу; технічне забезпечення облікового процесу; організаційно-правове забезпечення обліку.

Висновки і пропозиції. Якщо структура методології бухгалтерського обліку дозволяє у науковому плані розширити зміст теоретичної бази бухгалтерського обліку, то структура за видами бухгалтерського обліку та етапами і процедурами облікового процесу забезпечує адаптацію бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання. Запропонований підхід відкриває нову інтерпретацію змісту методології як організації системи бухгалтерського обліку-науки та розкриває внутрішні механізми її функціонування.

Список використаних джерел

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16 липня 1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9.
2. *Шпак В. А.* Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : монографія / В. А. Шпак. – К. : Бізнес медіа консалтинг, 2011. – 312 с.

УДК 657.1

В.С. Лень, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ****В.С. Лень**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ****V.S. Len**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**ELEMENTS OF SYSTEM OF ORGANIZATION OF BOOK KEEPING
AND THEIR CLASSIFICATION**

Узагальнено погляди вітчизняних та зарубіжних учених на складові (елементи) організації бухгалтерського обліку, обґрунтовано перелік елементів першого рівня та їх класифікацію за організаційними складовими і функціями бухгалтерського обліку.

Ключові слова: елементи організації бухгалтерського обліку, класифікація, система елементів.

Обобщены взгляды отечественных и зарубежных ученых на состав (элементы) организации бухгалтерского учета, обоснован перечень элементов первого уровня и их классификация на основе организационных составляющих и функций бухгалтерского учета.

Ключевые слова: элементы организации бухгалтерского учета, классификация, система элементов.

Is generalized sights of the domestic and foreign scientists on structure (elements) of organization of book keeping, the list of elements of the first level and their classification for behind organizational components and functions of book keeping is proved.

Key words: elements of organization of book keeping, classification, system of elements.

Постановка проблеми. Основним джерелом економічної інформації, яку отримує суспільство, є бухгалтерський облік. Від належної організації бухгалтерського обліку залежить своєчасність, якість і затребуваність бухгалтерської інформації, а тому дослідження складових організації бухгалтерського обліку є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Елементи організації бухгалтерського розглядали у своїй праці відомі українські дослідники з питань бухгалтерського обліку В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Л.К. Сук, А.М. Кузьмінський, С.В. Свірко, Т.М. Сльозко, Ю.Д. Чацкіс, С.О. Левицька, М.М. Шигун та зарубіжні дослідники Я.В. Соколов, Г.М. Бабиніна, Р. Дісмурадов та інші. Незважаючи на значну увагу, яка приділяється дослідженню організації бухгалтерського обліку як науки, значна кількість питань потребують подальшого вивчення та більш детального теоретичного обґрунтування, у тому числі потребує подальшого дослідження склад її елементів з метою чіткого їх виокремлення та визначення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження праць вітчизняних та зарубіжних учених з питань організації бухгалтерського обліку дозволяє стверджувати, що до теперішнього часу в Україні не склалось єдиної думки щодо складу основних елементів організації бухгалтерського обліку, а елементи розглядаються окремо без взаємозв'язку з загальною системою організації.

Мета статті. Узагальнити погляди вітчизняних та зарубіжних науковців на складові (елементи) організації бухгалтерського обліку, обґрунтувати основні елементи та запропонувати їх класифікацію.

Виклад основного матеріалу. Під системою О.Д. Шарапов та ін. [1] розуміють взаємопов'язаний набір елементів та способів їх з'єднання, які слугують певній меті. Вони вважають, що головним системоутворюючим фактором системи є функція. З цього погляду функціями, які виконує організація бухгалтерського обліку, є забезпечення системою бухгалтерського обліку виконання облікової, аналітичної та контрольної функ-

цій. Як кожна система, організація бухгалтерського обліку має свої вхід та вихід. На вході надходить облікова інформація, на виході – результат її оброблення. Проте організацію бухгалтерського обліку як науку та прикладну діяльність цікавить не стільки сам результат (прерогатива бухгалтерського обліку), а його якість, можливість використання керівництвом для управління. Кожна система, у тому числі система організації бухгалтерського обліку, повинна мати мету. Мета системи – це бажаний стан її виходів [1]. Мета організації бухгалтерського обліку – забезпечення керівництва такою інформацією, яка б сприяла досягненню основних цілей підприємства та відповідала запитам внутрішніх та зовнішніх користувачів.

За Б.М. Юськів, основні властивості системи такі:

- система – це перш за все сукупність (множина) елементів;
- всі елементи цієї множини взаємопов'язані між собою, при цьому сила зв'язків за потужністю переважає зв'язки цих елементів з елементами, які не входять у цю систему;
- елементи множини за деякою ознакою (наприклад, функціональною) утворюють цілком визначену цілісність, в якій з'являються певні інтегральні властивості, які характерні для системи в цілому, але не є властивими жодному з її окремих елементів;
- *цілісність системи* – принципова незвідність властивостей системи до суми властивостей елементів, які її утворюють, і водночас залежність властивостей кожного елемента від його місця та функцій усередині системи;
- для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, а отже, наявність не лише каналів зв'язку, але й матеріальної наповненості їх сигналами. Цю властивість називають інформаційністю;
- між системою та середовищем існує зв'язок. Середовище є не лише праматір'ю системи, але в оточенні середовища ця система живе та функціонує. Вона відчуває на собі вплив середовища і, в свою чергу, впливає на середовище. Часто система створюється лише для того, щоб змінити властивості середовища. З цієї причини взаємозв'язок середовища і системи можна вважати однією з властивостей функціонування системи, зовнішньою характеристикою системи, яка значною мірою визначає її властивості, тобто внутрішні характеристики [2].

Організація бухгалтерського обліку як наука та практична діяльність має всі перелічені властивості системи, а тому її слід розглядати як систему. Організація бухгалтерського обліку є відкритою системою. Будучи складовою системи бухгалтерського обліку, вона не лише забезпечує належне його ведення, а й впливає на технологію ведення бухгалтерського обліку, на виробничу діяльність підприємства (виробничу систему), а й сама реагує на зміни, які у них відбуваються, тобто не є статичною системою. Це жива, динамічна система, яка функціонує у просторі і часі та реагує на внутрішні й зовнішні подразники.

Система – це насамперед сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою, призначенням. Організація бухгалтерського обліку як система також включає в себе сукупність елементів. Під елементом розуміється складова частина чого-небудь, неподільна одиниця множини [3]. Кожен елемент системи потрібен для її підтримання і функціонування і поза неї існувати не може [4].

Перш ніж розглядати елементи будь-якої системи, необхідно визначитись із поняттям конкретної системи. На важливість визначення понять у теорії бухгалтерського обліку вказували багато як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Зокрема, Н.В. Ткачук [5] наголошує, що “подальший розвиток бухгалтерського обліку припускає обґрунтованим вирішення основної проблеми – вдосконалення мови бухгалтерського обліку”. В.Я. Соколов [6] висловлює думку, що “одне з головних завдань теорії обліку повинне полягати в контролі за бухгалтерською мовою, що забезпечує надійну комунікацію бухгалтерів із зовнішнім світом”.

Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [7].

Більшість дослідників організації бухгалтерського обліку терміном “елементи організації бухгалтерського обліку” не користуються, а наводять лише перелік питань, які має вирішувати бухгалтерський облік [8; 9], або користуються терміном “складові” [10; 11]. У навчальній та науковій літературі немає визначення елементів організації бухгалтерського обліку. Згідно з Великим тлумачним словником сучасної української мови [3] слово елемент означає: складову частину чого-небудь; основи чого-небудь, початкові знання в якій-небудь галузі; неподільну одиницю множини.

Пропонується наступне визначення елементів організації бухгалтерського обліку: **елементи організації бухгалтерського обліку** – це її складові частини, які визначають організацію бухгалтерської служби та забезпечують виконання бухгалтерським обліком його функцій.

Різні автори розглядають різну кількість елементів організації бухгалтерського обліку, а у сукупності за дослідженими джерелами їх виділено 37 (таблиця 1).

Таблиця 1

Елементи організації бухгалтерського обліку за дослідженими джерелами

№ з/п	Елементи організації обліку	Хоптинський Ю. [11]	Волкова І.А. [9]	Шигун М.М.* [14]	Касьянова С.А. [17]	Кужельний М.В. [12]	Бутинець Ф.Ф. [18]	Сук Л.К. [19]	Бабиніна Г.М. [20]	Дусмурадов Р. [21]	Табачук Г.П. [8]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Елементи організації бухгалтерської служби											
1	Положення про бухгалтерську службу (організація бухгалтерської служби)	+		+		+	+	+		+	
2	Система обліку (централізована, децентралізована, змішана)					+					
3	Штати бухгалтерії					+					
4	Положення про головного бухгалтера					+	+				
5	Посадові інструкції	+					+	+	+	+	
6	Набір кадрів і їх навчання					+					
7	Організація робочих місць					+					
8	Організація праці працівників бухгалтерії (наукова)			+			+		+		
9	Форми раціональної організації роботи бухгалтерії								+		
10	Дотримання сучасних ергономічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі підприємства в цілому					+					
11	Норми праці і часу					+					
12	Мотивація					+					
13	Підвищення кваліфікації					+					
14	Технічне і програмне забезпечення	+		+		+	+				
15	Технологія оброблення облікової інформації		+					+		+	
16	Методика і техніка виконання облікових процедур			+							
17	Методологічне та методичне забезпечення			+							

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
18	Нормативне, методичне й організаційне забезпечення						+	+			
Елементи, які забезпечують виконання інформаційної (облікової) функції бухгалтерського обліку											
19	Первинний облік (первинні документи)			+		+		+	+		+
20	Номенклатура та порядок зберігання документів	+								+	
21	Збереження документів (архів)			+		+					
22	Схеми документообігу	+	+	+		+	+	+	+	+	
23	Форми обліку (реєстри синтетичного й аналітичного обліку)	+	+			+				+	+
24	Порядок запису в реєстрах і перенос даних у форми звітності					+					
25	План рахунків (робочий)		+	+		+			+	+	+
26	Облікова політика		+	+					+	+	+
27	Управлінський облік (контролінг)		+								
28	Інші політики (договірна, дивідендна, балансова)				+						
Елементи, які забезпечують виконання контрольної функції											
29	Порядок проведення інвентаризації	+	+	+		+			+	+	
30	Внутрішній контроль	+		+							+
31	Організація матеріальної відповідальності	+	+	+							
32	Контроль за виконанням працівниками бухгалтерії своїх функцій					+					
Елементи, які забезпечують виконання аналітичної функції											
33	Обсяг та зміст звітності	+							+	+	
34	Складання звітності		+	+							+
Інше											
35	Організація безпеки та захисту інформації					+					
36	Збереження комерційної таємниці		+								
37	Інші види робіт з організації обліку		+				+				

Примітка: * М.М. Шигун наводить елементи організації бухгалтерського обліку, які виділяються 21 автором, а тому окремо у таблиці елементи, що виділені такими авторами, не наводяться.

Важливим моментом для розвитку будь-якої дисципліни є структуризація (класифікація) її елементів. М.В. Кужельний та С.О. Левицька розглядають елементи організації бухгалтерського обліку за трьома його взаємопов'язаними етапами: методичним, технічним та організаційним [12]. В.В. Лангазова поділяє елементи організації облікового процесу на методологічні (предмет і об'єкти, функції і завдання, елементи методу, прийоми та засоби обліку), технологічні (жива праця, предмети та засоби праці) та організаційно-структурні (форма обліку та організаційна структура облікової служби) [13]. С.В. Свірко зазначає, що “першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку є обліковий процес”, а “другою складовою предмета організації бухгалтерського обліку виступає праця виконавців” [10]. М.М. Шигун наводить елементи організації бухгалтерського обліку, які наводяться різними авторами, без обґрунтування їх належності до основних чи додаткових [14].

Б.М. Богач визначає складові для ефективної побудови організації обліку витрат згідно з конкретним об'єктом. На думку науковця, є три складові, що необхідні для раціональної організації обліку витрат: перша складова – організація і технологія виробництва на підприємствах; друга – облікова політика щодо витрат і собівартості; третя – це склад та структура витрат [15]. І.М. Вигівська виділяє елементи організації бухгалтерського обліку в частині регулювання ступеня професійного ризику бухгалтера, а саме: підбір персоналу; розрахунок ступеня професійного ризику бухгалтера; укладання договору про професійну відповідальність; розподіл обов'язків та складання посадових інструкцій; методи управління професійними ризиками [16]. Але більшість дослідників

лише розкриває окремі елементи організації бухгалтерського обліку без їх структуризації (групування) за певними ознаками.

Аналіз праць попередників свідчить, що в основу структуризації (класифікації) елементів бухгалтерського обліку ними брались за основу такі ознаки:

- 1) етапи організації бухгалтерського обліку (методичний, технічний, організаційний);
- 2) складові предмета організації бухгалтерського обліку як науки (обліковий процес та праця працівників облікового апарату);
- 3) об'єкти обліку.

Не виключаючи можливості, доцільності й обґрунтованості класифікації елементів організації бухгалтерського обліку попередниками за наведеними ними ознаками, які призначені для забезпечення вирішення окремих проблем науки чи практики, на найвищому рівні має стояти класифікація за організаційною ознакою та за функціями бухгалтерського обліку, яка дозволяє більш чітко представляти організацію бухгалтерського обліку як систему, поглиблювати її теорію та більш широко застосовувати досягнення цієї науки у практичній діяльності.

Погляди різних дослідників на склад елементів організації бухгалтерського обліку, згруповані автором за двома групами елементів (елементи, які визначають організацію бухгалтерської служби, та за функціями бухгалтерського обліку) наведено в таблиці 1. Велика кількість елементів, які виділені різними дослідниками, не дозволяє належним чином ними управляти, тим більше, що авторами перелічуються елементи різних рівнів, тобто окремі елементи по суті є підпорядкованими елементам вищого рівня. Особливо значну кількість наведено елементів, які визначають організацію бухгалтерської служби. Проте їх можна об'єднати в 4 групи: організаційне забезпечення; матеріально-технічне забезпечення; кадрове забезпечення; інформаційне забезпечення.

З метою виділення основних елементів організації бухгалтерського обліку (елементів першого рівня) та наступної їх структуризації нами проаналізовані закони, якими регламентується бухгалтерський облік у восьми країнах СНД (таблиця 2).

Таблиця 2

Елементи організації бухгалтерського обліку згідно із законодавством різних країн

№ з/п	Елементи організації обліку	Росія [22]	Білорусь [23]	Казахстан [24]	Узбекистан [25]	Таджикистан [29]	Литва [26]	Молдова [27]	Україна [28]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Положення про бухгалтерію (організація обліку)	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Облікова політика	+	+	+	+	+	+	+	+
3	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку	+	+	–	–	+	+	+	+
4	Форма обліку	–	–	–	–	–	–	–	+
5	Регістри БО	–	–	–	+	+	+	+	
6	Первинні облікові документи для оформлення господарських операцій (номенклатура) ¹	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Первинні документи, крім типових	+	+	+	–	+	–	–	–
8	Правила документообігу	+	+	–	–	+	–	+	+
9	Збереження документів	–	–	–	+	–	+	–	–
10	Управлінський облік ²	+	–	–	+	+	+	+	+
11	Порядок проведення інвентаризації	+	+	–	+	+	–	+	+
12	Порядок контролю за господарськими операціями	+	–	–	+	+	–	+	+
13	Технологія оброблення облікової інформації (способи ведення бухгалтерського обліку)	+	+	–	–	+	–	–	+

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14	Права працівників на підписання бухгалтерських документів	–	–	–	+	+	+	–	+
15	Фінансова звітність (податкова)	–	–	–	++	–	–	+	–
16	Інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку	+	–	–	–	+	–	–	–

Примітки: ¹В Україні вимоги щодо застосування стандартних форм первинних документів немає.

² У Росії – форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності. В Україні – система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

За законодавством 8 проаналізованих країн виділено 16 елементів організації бухгалтерського обліку. Проте кількість основних елементів можна зменшити за рахунок їх укрупнення, виключення дублюючих чи тих, які є складовою елементів підсистеми вищого рівня. Так, права працівників на підписання бухгалтерських документів визначаються посадовими інструкціями, які розробляються на основі Положення про бухгалтерську службу підприємства, а тому виділяти цей елемент окремо немає сенсу. Під формою бухгалтерського обліку розуміється певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення в них інформації. Форму бухгалтерського обліку визначає певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб та техніка облікових записів. Тобто форма обліку включає в себе реєстри бухгалтерського обліку, а тому до основних елементів її включати недоцільно.

Виділення в окремий елемент організації бухгалтерського обліку первинних документів, крім типових, також є недоцільним у зв'язку з тим, що практично всі підприємства застосовують і нетипові первинні документи, але з визначеними законодавством обов'язковими реквізитами, і такі документи входять до елемента “первинні документи”.

Складовою правил документообігу є правила збереження документів, а тому цей елемент теж є елементом наступного порядку. Порядок контролю за господарськими операціями визначається системою управлінського обліку, однією з функцій якого є контроль за виконанням кошторисів. Права працівників на підписання бухгалтерських документів визначаються посадовими інструкціями, які є піделементами положення про бухгалтерську службу. Відповідальні та терміни подання фінансової, податкової та іншої звітності визначаються у правилах документообігу.

Крім того, форми обліку, первинні облікові документи для оформлення господарських операцій та правила документообігу можна звести в один елемент – документація, а перелічені елементи вважати піделементами цього елемента.

Недоцільно включати також до елементів першого рівня елемент “технологія оброблення облікової інформації (способи ведення бухгалтерського обліку)”, у зв'язку з тим, що цей елемент входить до групи елементів, які визначають організацію бухгалтерського обліку, зокрема є складовою елемента “матеріально-технічне забезпечення”.

Тобто з наведених елементів організації бухгалтерського обліку, які наведені в законодавстві окремих країн слід віднести як окремі:

1. Положення про бухгалтерію (організація обліку).
2. Облікова політика.
3. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку.
4. Документація.
5. Управлінський облік.
6. Порядок проведення інвентаризації.

Додатково окремими елементами можна виділити такі 4 елементи: інші політики (дивідендна, договірні тощо); організація внутрішнього контролю; організація матеріальної відповідальності; організація звітності. Введення до елементів організації бухгалтерського обліку інших політик обґрунтовується тим, що дивідендна політика визначає порядок

розподілу прибутку, а тому значною мірою впливає на залучення зовнішніх інвестицій у підприємство, та визначає можливості його розвитку за рахунок власних джерел. Належна організація внутрішнього контролю та матеріальної відповідальності забезпечують збереження майна підприємства, а звітність (фінансова, управлінська) є джерелом для забезпечення виконання аналітичної функції бухгалтерського обліку.

На підставі проведеного дослідження пропонується перший рівень структуризації (класифікації) елементів організації бухгалтерського, який наведено на рисунку.

Безумовно, система організації бухгалтерського обліку складається з підсистем, які визначаються елементами першого рівня. Тобто кожна підсистема має свої елементи.

Наприклад, підсистема організації документування включає в себе: первинні документи (типові та самостійно розроблені); облікові номенклатури; реєстри бухгалтерського обліку; документообіг; таблиць-графік виконання облікових робіт, організацію збереження облікових документів (архів). Таким же чином можна розкрити й інші елементи підсистем організації бухгалтерського обліку.

Елемент “облікова політика підприємства” включає у себе елементи наступного рівня, а саме цілий ряд елементів щодо окремих конкретних статей фінансової звітності, які є притаманними кільком статтям звітності, або лише її окремим статтям.

Підсистема управлінський облік включає в себе організацію тактичного (виробничого) та стратегічного обліку. В організації тактичного управлінського обліку можна виділити такі елементи: кошторисне планування, організація обліку виконання кошторисів. В організації стратегічного управлінського обліку можна виділити такі елементи його організації, як: відбір альтернатив, кошторисне стратегічне планування, організація обліку виконання стратегічних кошторисів тощо.

Елементами першого рівня, які забезпечують виконання контрольної функції, є:

- організація інвентаризацій;
- організація внутрішнього контролю;
- організація матеріальної відповідальності.

Кожен з елементів першого рівня, які забезпечують виконання контрольної функції, також є комплексним і складається з елементів другого рівня. Зокрема, організація інвентаризацій включає такі елементи другого рівня: інвентаризація матеріальних цінностей; інвентаризація грошових коштів; інвентаризація розрахунків.

Висновки. У науковій літературі не виявлено однозначного визначення поняття “елементи організації бухгалтерського обліку” та єдиного підходу до їх кількості та класифікації. Значна кількість елементів, які перелічуються різними авторами, пов’язана з тим, що багато дослідників ставлять в один ряд елементи, які належать до різних рівнів системи організації бухгалтерського обліку (у цілому до системи та її підсистем), що не сприяє структуризації організації бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності та стримує її розвиток.

Під елементами організації бухгалтерського обліку слід розуміти її складові частини, що визначають організацію бухгалтерської служби та забезпечують виконання бухгалтерським обліком його функцій. З урахуванням наведеного визначення та розподілу елементів за рівнями системи організації бухгалтерського обліку, основними елементами (елементами першого рівня) слід вважати: положення про бухгалтерію (організація обліку); облікову політику; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; документацію; управлінський облік; порядок проведення інвентаризації; інші політики (дивідендна, договірна тощо); організацію внутрішнього контролю; організацію матеріальної відповідальності; організацію звітності.



Рис. Класифікація елементів бухгалтерського обліку за організаційними складовими та функціями бухгалтерського обліку

Класифікація елементів організації бухгалтерського обліку за організаційними складовими та функціями бухгалтерського обліку дозволяє більш чітко представляти організацію бухгалтерського обліку як систему, поглиблювати її теорію, сприяє більш широкому застосуванню досягнень цієї науки у практичній діяльності.

Список використаних джерел

1. *Шарапов О. Д.* Системний аналіз : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / О. Д. Шарапов, В. Д. Дербенцев, Д. Є. Семьонов. – К. : КНЕУ, 2003. – 154 с.
2. *Опорний* конспект лекцій з дисципліни “Системний аналіз” для студентів спеціальностей 7.030404 “Міжнародна інформація” та 7.030405 “Країнознавство” / Б. М. Юськів. – Рівне : РІС КСУ, 2003. – 48 с.
3. *Великий* тлумачний словник сучасної української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/portal/dict.html>.
4. *Васильков В. Г.* Організація виробництва : навч. посіб. / В. Г. Васильков. – К. : КНЕУ, 2005. – 524 с.
5. *Ткачук Н. В.* Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н. В. Ткачук. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.
6. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. *Організація* бухгалтерського обліку : навч. посіб. за ред. і наук. кер. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с.
8. *Табачук Г. П.* Фінансовий облік у банках : навч. посіб. / Г. П. Табачук, О. М. Сарахман, Т. М. Бречко. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 424 с.
9. *Волкова І. А.* Фінансовий облік-1 : навчальний посібник / І. А. Волкова. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 228 с.
10. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
11. *Хоптинський Ю.* Организационные аспекты бухгалтерского учета / Ю. Хоптинський // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 4. – С. 36-39.
12. *Кужельний М. В.* Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 352 с.
13. *Лангазова В. В.* Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. В. Лангазова. – К., 2004. – 19 с.
14. *Шигун М. М.* Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 216-218.
15. *Богач Б. М.* Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Б. М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 188 с.
16. *Вигівська І. М.* Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / І. М. Вигівська. – Житомир, 2010. – 21 с.
17. *Касьянова С. А.* Современный подход к организации бухгалтерского учета на предприятии / С. А. Касьянова // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2012. – № 1 (5), том 2. – С. 133-136.
18. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. для студ. вузів спец. 7.050106 “Облік і аудит” / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – Житомир : ПП “Рута”, 2011. – 512 с.
19. *Сук Л. К.* Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю. В., 2009. – 624 с.
20. *Бабынина Г. М.* Организация бухгалтерского учета : электронное издание курса лекций / Г. М. Бабынина. – Бобруйск : БФ УО «БГЭУ», 2011. – 253 с.
21. *Дусмурадов Р.* Организация бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах : учебные материалы / Р. Дусмурадов. – Ташкент, 2010. – 149 с.

22. *О бухгалтерском учете* [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ (ред. от 28.09.2010). – Режим доступа : <http://www.zakonprost.ru /zakony/o-buhuchete>.

23. *О бухгалтерском учете и отчетности* [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ. – Режим доступа : <http://www.expertcentre.com>.

24. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (із змінами і доповненнями станом на 10.07.2012 р.)* [Електронний ресурс] : Закон Республіки Казахстан від 28 лютого 2007 р. № 234-ІІІ. – Режим доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011&mode=allю.

25. *Про бухгалтерський облік* [Електронний ресурс] : Закон Республіки Узбекистан від 30.08.96 № 279-І. – Режим доступу : <http://www.mf.gov.uz/ru/gos-documents.html>.

26. *Про бухгалтерський облік* [Електронний ресурс] : Закон Литовской Республики від 06.11.01 № IX-574. – Режим доступу : <http://yandex.ua/yandsearch?rdrnd=446895&text=%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%20%D0%9B%D0%B8%D1%82%D0%B2%D0%B0%20%D0%9E%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%BC%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B5&clid=1923018&lr=143>.

27. *Про бухгалтерський облік* [Електронний ресурс] : Закон Республики Молдова від 27.04.07 № 113-ХVІ. – Режим доступу : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=18347.

28. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

29. *Про бухгалтерський облік* [Електронний ресурс] : Закон Республики Таджикистан. – Режим доступу : [http://www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/AttachmentsByTitle/TJ_tajlaw_ru.doc/\\$FILE/TJ_tajlaw_ru.doc](http://www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/AttachmentsByTitle/TJ_tajlaw_ru.doc/$FILE/TJ_tajlaw_ru.doc).

УДК 657.1

Л.Б. Іванова, канд. екон. наук

Київський економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

**ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВИХ
ЗАХОДІВ БОРЖНИКА НА ОСНОВІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО АНАЛІЗУ****Л.Б. Іванова**, канд. екон. наук

Киевский экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина

**ИССЛЕДОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ
АНТИКРИЗИСНЫХ ДЕЙСТВИЙ ДОЛЖНИКА НА ОСНОВании
ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО АНАЛИЗА****L.B. Ivanova**, PhD

Kyiv Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**STUDY OF ACCOUNTING IN THE CRISIS OF ACTION OF THE DEBTOR
IS BASED ON INSTITUTIONAL ANALYSIS**

Охарактеризовано інституціональне середовище інституту неспроможності та фактори впливу на нього. На підставі інституціонального аналізу досліджено сукупність формальних та неформальних правил двох взаємодоповнюючих інститутів: неспроможності та бухгалтерського обліку. В результаті аналізу обмежень прав власності учасників антикризових заходів визначені специфічні завдання бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки.

Ключові слова: трансформація бухгалтерського обліку, інституціональний підхід, обмеження інституту неспроможності, завдання та об'єкти обліку.

Охарактеризованы институциональная среда института несостоятельности и факторы воздействия на него. На основании институционального анализа исследовано совокупность формальных и неформальных правил двух взаимодополняющих институтов: несостоятельности и бухгалтерского учета. В результате анализа ограничений прав собственности участников антикризисных мер определены специфические задачи бухгалтерского учета субъекта-должника в реальном секторе экономики.

Ключевые слова: трансформация бухгалтерского учета, институциональный подход, ограничение института несостоятельности, задачи и объекты учета.

Institutional environment of the Institution of solvency and factors influencing it are characterized. A set of formal and informal rules of two complementary institutions: solvency and accounting are investigated on the basis of institutional analysis. Specific tasks of accounting of an entity-debtor in the real economy are determined as follows from the analysis of restrictions on the proprietary rights of the participants of anti crisis activities.

Key words: transformation of accounting, institutional approach, the limitation of the Institution of insolvency, accounting tasks and objects.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Нині бухгалтерський облік володіє всіма складовими розвинутих наук – предметною галуззю [19; 7; 9; 10], метою та комплексом завдань з надання інформації та її усвідомлення, що вирішується на основі принципів побудови, форм і способів наукового пізнання. Проте важливі процеси сучасності – кризи, що чергуються за певними проміжками часу, глобалізація світової економіки зумовлюють подальше удосконалення методології бухгалтерського обліку та аналізу в пошуку нової парадигми, яка відповідатиме етапам його реформування щодо впровадження у світову глобальну систему за умови стійкого розвитку національних суб'єктів господарювання.

На думку багатьох фахівців з бухгалтерського обліку та аналізу, сучасна парадигма щодо якісних змін інформаційного поля економіки та управління пов'язана з використанням інституціональної теорії, а саме адаптації інституціонального підходу до теоретико-методологічного і практичного осмислення напрямків розвитку бухгалтерського обліку [19, с. 62].

Інститут як конституційоване (визначальне) поняття інституціоналізму, напрямку економічної думки є зразком групової поведінки, що сприймається як фундаментальна частина культури. До типологічних прикладів інститутів належать традиції, правила, принципи, соціальні установки, формальні і неформальні норми [1, с. 10; 2; 3; 4, с. 12].

Неоінституціональний аналіз, як вища ступінь дослідження обліку, може розгортатися на декількох рівнях – інституціональному, організаційному та індивідуальному. За змістом він являє собою спробу відповісти на три взаємозалежних питання:

1) про закономірності розвитку, відбору і зміни різних соціальних інститутів;
2) про вибір тих чи інших організаційних форм залежно від характеру існуючого інституційного середовища;

3) про особливості поведінки економічних агентів у межах різних організацій, що зумовлює дослідження бухгалтерського обліку на міждисциплінарному рівні [4; 8]. У роботі О.О. Канцурова напрями інституціонального аналізу доповнені більш детальним переліком етапів, серед яких визначається аналіз компліментарності соціально-економічного інституту та його відповідності інституціональній структурі [7, с. 122].

У розумінні аналізу компліментарності, як взаємної відповідності та доповнення частин при утворенні цілого, можна вважати його одним із напрямів удосконалення методології бухгалтерського обліку. Як зазначає Л.А. Чайковська, якісна зміна бухгалтерського обліку може відбуватися на основі базових методологічних розробок і теоретичних засобів за допомогою функціонального взаємодоповнення «інституту бухгалтерського обліку та суміжних інститутів в умовах їх взаємодії» [19, с. 62].

До суміжних інститутів бухгалтерського обліку належить інститут неспроможності, який як невід'ємна складова ринкової економіки стикається у реальності з системою, що охоплює одночасно радикальну систему основ господарювання, підприємництва, управління та обліку. Нормативною (формальною) складовою інституціонального середовища неспроможності виступає Закон про банкрутство та зміни до нього [17; 18]. Через сутність конкурсного процесу банкрутства (яка є складовою антикризових заходів) системі антикризового управління притаманний внутрішній конфлікт різноспрямованих інтересів його учасників. У зв'язку з цим інститут неспроможності являє собою три ієрархічних рівня: перший – це інституціональний суб'єкт в особі боржника; другий – кредиторів, ради кредиторів; третій – органів влади, які регулюють відносини між першою та другою сторонами за допомогою норм Цивільного, Господарського, Податкового кодексів України, законодавства про банкрутство та інших законів. Ці правові норми регулюють певні правила поведінки представників підсистем з урахуванням мотивів і стимулів кожної. З погляду інституціональної теорії в центрі внутрішнього конфлікту постають відносини власності, що виникають у результаті обмеження ресурсів [20, с. 62]. Унаслідок цих обмежень, як матеріальних, так і часових, антикризове управління має певні особливості, які необхідно враховувати у бухгалтерському відображенні його процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми, пов'язані з інституціональними теоріями, досить ґрунтовно досліджено в зарубіжній літературі, в працях таких авторів, як: А. Алчіан, Д. Белл, Ф. Беш, Дж. Б'юкенен, Дж. Гелбрейт, Г. Десец, М.Ж. Денс, Г. Колабрезі, Д. Коттер, Р.Х. Коуз, У. Мекліна, К. Менгер, Д. Норд, В. Ойкен, М. Олсон, Р. Познер, М. Уільямсон, М. Портер, Р. Ріхтер, М. Тул, Г. Шмоллер, А. Шюллер. Проблематика інституціоналізму найбільш вдало викладена у роботах відомих українських та російських дослідників: В.С. Антонова, С.І. Архієреєва, А.А. Аузана, В.Д. Базилевича, В.М. Гейця, А.А. Гриценко, В.П. Гутника, В.В. Дементьєва, Р.І. Капелюшнікова, Б.С. Кваснюка, Я.І. Кузьмінова, Р.М. Нурєєва, О.М. Олійника, В.П. Тамбовцева, А.Є. Шаститко, А.А. Яковлева та інших.

Теоретико-методологічні основи антикризового управління представлено у роботах багатьох авторів, серед яких І.А. Бланк, С.М. Іванюта, А.М. Поддєрьогін, О.О. Терещенко, А.В. Череп. Визначальна вітчизняна наукова праця стосовно дослідження інституціональ-

ного підходу до вирішення саме проблем розвитку системи антикризового управління належить Г.Г. Джуню.

Питанням вдосконалення дослідження бухгалтерського обліку присвячені роботи таких учених, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук. Окреслення питань використання інституціонального підходу щодо удосконалення методології бухгалтерського обліку було проведено у працях Г.Г. Кірейцева, а у межах галузевого аспекту у фундаментальній праці В.М. Жука. Дослідженню засобів і методів підвищення ефективності розвитку облікового процесу на основі інституціональної теорії присвячена ґрунтовна праця російського вченого Л.А. Чайковської. Використання інституціонального аналізу як спеціального методу дослідження бухгалтерського обліку надано у праці вітчизняного науковця О.О. Канцурова. Розгляду теоретичних питань на основі інституціонального підходу стосовно бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні боржника реального сектору економіки уваги не приділялося.

Мета статті полягає у визначенні специфічних завдань бухгалтерського обліку на основі застосування напрямів інституціонального аналізу, наукового обґрунтування шляхів розв'язання цих завдань в умовах антикризового управління суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки.

Виклад основного матеріалу. Реформування бухгалтерського обліку нерозривно пов'язано з сучасними світовими явищами в економіці: міжнародним процесом глобалізації, його впливом на міжнародний інформаційний простір, інфляцією, системними та локальними кризами. На думку видатного вітчизняного вченого Г.Г. Кірейцева, економічні перетворення з цього приводу потребують дослідження причин виникнення глобалізації, визначення її ролі в обґрунтуванні вибору концепції розвитку економіки, створення механізмів реалізації таких концепцій, і на цій основі оновленню національних систем бухгалтерського обліку [11]. Зміна парадигми та розвиток методології бухгалтерського обліку з урахуванням тенденцій сучасного простору багатьма дослідниками вважаються можливими на основі інституціонального підходу, сенс якого полягає у тому, щоб не обмежуватися аналізом економічних категорій і процесів у чистому вигляді, а включити в аналіз інститути, враховуючи позаекономічні чинники. «Важливість дослідження інституціонального середовища, його впливу на ефективність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в цілому полягає у тому, що саме таким чином стає можливим з достатньою точністю досліджувати і виявити вплив того чи іншого чинника навколишнього середовища на облікову систему в цілому» [19, с. 78], як вважає Л.А. Чайковська. На думку цього автора, система обліку являє собою інститут бухгалтерського обліку з притаманним йому інституційним середовищем, загальними та специфічними завданнями. Розвиток методології та вирішення нагальних питань бухгалтерського обліку потребує врахування впливу інституційних факторів, серед яких фактор впливу системи антикризового управління [19, с. 82].

Розвиток методології бухгалтерського обліку на основі інституціонального підходу тісно пов'язаний з міждисциплінарним підходом, який, на думку багатьох авторів, виступає визначальною передумовою якісно нового етапу розвитку бухгалтерського обліку як науки [12, с. 111]. Серед наукових праць, присвячених методології наукового дослідження та наукових досліджень у галузевих економіках, міждисциплінарний підхід вважається найбільш актуальним [15, с. 22]. «Деякі зарубіжні вчені взагалі критикують «ізолювані дисципліни» як статичні та відірвані від реальності» [12, с. 111]. Також присутній погляд про користь міждисциплінарного підходу, але не у зв'язку з інституціональним інструментарієм, який, на думку цих авторів, є обмеженим теорією агент-

ських відносин [13]. Автор цієї статті дотримується погляду, що включення в інституціональний аналіз системи обліку інструментів з суміжних наук пов'язане саме з сутністю інституціонального підходу, який виник на перетині наукових досліджень економіки, соціології і психології. Інституціональний аналіз є одним з напрямів методу пізнання, який забезпечує більш повне розуміння ролі бухгалтерського обліку у прискоренні процесів розвитку економіки.

Система антикризового управління суб'єкта-боржника безпосередньо пов'язана з інститутом неспроможності. **Інституціональне середовище** неспроможності складається з формальних та неформальних правил, що мають прояв у діяльності органів державного управління, господарського суду, організацій та установ, що сприяють відновленню стійкого, ліквідного стану боржника, органів управління боржником. Формальна складова реалізується на основі законодавства про банкрутство, яке охоплює досудові санаційні та судові відновлювальні процедури, а також антикризові заходи поза процедурою досудової санації. Неформальні правила (норми) як засоби форм людської взаємодії є: продовженням формальних правил; соціально-санкціонованими нормами поведінки; внутрішніми, обов'язковими стандартами поведінки. Фактично роль неформальних інститутів виконує господарська етика або моральні правила, які пронизують відносини з приводу конкурсного процесу та притаманних йому суперечностей інтересів: між боржником і кредиторами, а також усередині групи між окремими видами кредиторів.

Взаємодія між формальними і неформальними нормами (обмеженнями) є одним із основних чинників динаміки внутрішнього середовища інституту та взаємодії суміжних інституціональних утворень, що пов'язано з наступним.

На стан розвитку інституту неспроможності впливають **групи формальних та неформальних факторів**: політичні, економічні, соціальні.

В антикризовому управлінні суб'єкта-боржника спостерігається тісне переплетення політичних та соціальних факторів. Законодавство про банкрутство як фактор формального середовища визначає концепцію розвитку інституту неспроможності на певному відрізку часу. Починаючи з 2000 року, в Україні обрано антикредиторський вектор, за яким держава встановила пріоритет збереження майна підприємства-боржника за умови можливого відновлення його платоспроможності. Згідно з цим припускається превалювання реабілітаційних заходів у порівнянні з ліквідаційними процедурами, встановлюються (через дію Закону про банкрутство) певні заборони, обмеження, вилучення [20, с. 60]. Як подовження та прояв реалізації формальних норм, тобто законодавства про банкрутство, виступає політичне середовище, яке має бути спрямовано: на збереження майна господарюючого суб'єкта, на якому випускалася продукція та сплачувались податки; збереження робочих місць; зниження збитків держави по виплаті допомоги з безробіття. Недосконалість нормативної бази зумовлює посилення державного контролю, глибинні вади якого, а також усталені способи прийняття рішень формують суперечності між формальними та неформальними правилами. Їх неадекватність реаліям ринкових відносин та розвитку економіки може призвести до тінізації системи антикризового управління, опортуністичної поведінки учасників його процедур, зокрема використовуючи дані бухгалтерського обліку при формуванні звітності підприємства. Незважаючи на обраний у системі антикризових заходів курс превалювання відновлювальних процедур у порівнянні з ліквідаційними, у реальній практиці більш 90 відсотків справ відбувається за скороченим порядком, який включає лише процедуру ліквідації. Отже, процес банкрутства, його норми використовуються: боржником як варіант закриття підприємства у сприятливих умовах списання боргів без обов'язків їх подальшого правонаступництва або кредитором як засіб перерозподілу власності. Одним з важливих факторів, що протидіють цим процесам, є підвищення якості складання фінансової звітності підприємства-боржника.

Підставою для вирішення цих проблем є позитивні зміни, що відбулися у методології бухгалтерського обліку (його формальних правилах): формування податку на прибуток на основі методології визначення фінансового результату діяльності підприємства у бухгалтерському обліку (з прийняттям Податкового кодексу України); створення методичного забезпечення щодо бухгалтерського обліку податкових різниць; внесення змін до Закону про бухгалтерський облік щодо прямого застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності корпорацій, малих та середніх підприємств державного сектору та інші [14, с. 58], які сприяють підвищенню довіри до фінансової звітності, у тому числі в умовах антикризового управління суб'єкта-боржника. У неформальному середовищі обліку реалізація складання звітності за міжнародними правилами ускладнюється: за рахунок об'єктивних причин недосконалості розвитку окремих ринкових інститутів, а отже, слабким мотивуванням підприємств щодо використання механізмів інвестування та фондового ринку; а також рівнем підготовки кадрів з бухгалтерського обліку. Приймаючи до уваги, що ці процеси мають тимчасовий характер, можна вважати, що негативна складова у політичних та пов'язаних з ними соціальних факторах інституту неспроможності нівелюватиметься за рахунок трансформації бухгалтерського обліку.

Економічні інституційні фактори у науковій літературі розглядаються у контексті з правами власності, тобто низки прав з використання та отримання доходу від власності та відчуженню інших осіб від використання майна або ресурсів. Нечіткість установок, наявність багатьох обмежень стосовно прав власності призведе до їх розмиття та, як наслідок, збільшення трансакційних витрат [16, с. 10]. Отже, економічні фактори інституту неспроможності є результатом дії правових норм законодавства про банкрутство.

Обмеження власності інституту неспроможності, що пов'язані з концепцією захисту цілісного майнового комплексу, створюють проблемне поле бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника в умовах антикризового управління. З одного боку, бухгалтерський облік підприємства у досудових та судових відновлювальних процедурах здійснюється на основі норм, загальних для інституціональних одиниць реального сектору економіки, з іншого боку – необхідно враховувати специфіку інституту неспроможності.

Однією з груп специфічних завдань бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника, а у деяких випадках ініціюючих справу про банкрутство кредиторів, є витрати, які можна класифікувати як трансакційні, облік та аналіз яких є необхідною умовою для прийняття управлінських рішень підприємств. У бухгалтерському обліку постає питання відображення таких витрат у звітності суб'єкта-боржника, в економічному аналізі – постійного дослідження з метою їх скорочення [5, с. 82].

Інша група завдань бухгалтерського обліку зумовлена сутністю конкурсного процесу інституту неспроможності, його спрямованістю щодо урегулювань конфліктів стосовно виконання контрактів. У зв'язку з цим в обліковому аспекті головним об'єктом виступає заборгованість суб'єкта-боржника, кризовий стан якого може спричинити фінансову загрозу кредиторам. У бухгалтерському відображенні процесів управління кредиторською заборгованістю (реструктуризації боргів, обміну та продажу активів, відмінених угод та інше) суб'єкта-боржника має враховуватися вплив обмежень системи антикризового управління, які стосуються як кредиторів, так і боржника. Для кредиторів – це: порядок відсіювання кредиторів на етапі формування реєстру кредиторських вимог; мораторій на задоволення вимог кредиторів протягом відновлювальних процедур боржника; встановлення порядку черговості погашення вимог. Для боржника обмеження стосуються процедурних питань керівництва підприємства: обмеження функцій на етапі розпорядження майном; усунення від керівництва або звільнення керівника у період санаційних процедур, тобто вирішення питань виробничої діяльності та пода-

льших процедур щодо боржника спеціально призначеною господарським судом особою (арбітражним керуючим), комітетом кредиторів та судовими органами.

Обмеження власності є причиною можливої опортуністичної поведінки у процедурах антикризових заходів, зокрема це стосується робітників бухгалтерії, що мають у розпорядженні інформаційний ресурс, у якому зацікавлені кредитори та інші учасники відновлювальних процесів, що може призвести до асиметрії інформації. Це є важливим чинником у підготовці та формуванні звітності за змістом і формою, яка має бути складена в інтересах не однієї окремої групи користувачів, а всіх учасників і зацікавлених осіб досудових та судових процедур банкрутства.

Специфічні завдання бухгалтерського обліку в системі антикризових заходів стосуються дебіторської заборгованості, визначення сумнівних та безнадійних боргів, погашення яких відбувається з певними відмінностями та має значення: в оцінюванні джерел санаційних процедур; у використанні нормативних правил стосовно реструктуризації заборгованості [6, с. 10]. У зв'язку з тим, що сумнівність є категорію декількох дисциплін, на нашу думку, відносно її визначення можливо використовувати міждисциплінарний підхід. Такий підхід на основі методу компаративістики дає змогу порівняти методики визначення та погашення сумнівних боргів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а також порядками до окремих норм податкового законодавства.

Висновки. На основі інституціонального аналізу бухгалтерського обліку в умовах системи антикризових заходів можна зробити такі висновки.

У розвитку методології наукового знання бухгалтерського обліку інституціональний підхід вважається одним із найактуальніших напрямів завдяки використанню поряд з економічними факторами факторів позаекономічного характеру, що дозволяє скласти більш повне уявлення про предмет та об'єкт дослідження.

Інституціональний підхід, аналіз формальних та неформальних правил суміжних інститутів неспроможності та бухгалтерського обліку дозволяє у комплексі розглянути суперечності, що є наслідком сучасного рівня розвитку ринкових відносин.

Дослідження на основі міждисциплінарного підходу дозволяють розширити та поглибити вивчення суміжних галузей знання. У бухгалтерському обліку в системі антикризового управління суб'єкта-боржника це має прояв в аналізі причин опортуністичної поведінки при складанні фінансової звітності, зокрема при визначенні сумнівності боргів у межах аналізу дебіторської заборгованості як джерела санаційних заходів.

Аналіз інституціонального середовища інституту неспроможності, взаємозв'язків формальних та неформальних правил конкурсного процесу процедур банкрутства дозволяє уточнити сферу завдань та об'єкти бухгалтерського обліку суб'єкта-боржника в реальному секторі економіки. Специфічні завдання бухгалтерського обліку в системі антикризового управління підприємства-боржника зумовлено нормами, обмеженнями, структура яких підпорядковується концепції антикредиторського характеру, спрямованістю на захист цілісного майнового комплексу. Для кредиторів ці обмеження стосуються прав власності, для боржника – розпорядження майном, що зумовлює розроблення методологічних основ бухгалтерського відображення: специфічних витрат; формування та погашення вимог конкурсних кредиторів, реструктуризації боргів, обміну та продажу активів, відмінених угод.

«Застосування інституціонального аналізу як спеціального міждисциплінарного методу, який ґрунтується на методології інституціоналізму, для дослідження системи бухгалтерського обліку дає змогу вийти на якісно новий рівень теоретико-методичних напрацювань» [7, с. 125]. Вирішення специфічних завдань бухгалтерського обліку сприятиме підвищенню рівня якісних характеристик фінансової звітності, підвищенню довіри до неї учасників та

зацікавлених осіб в умовах антикризового управління, а також подальшому розвитку інституту неспроможності як важливого фактора цивілізованих ринкових відносин.

Список використаних джерел

1. *Архієреєв С. І.* Трансакційний сектор економіки України : монографія / С. І. Архієреєв. – Х., 2003. – 56 с.
2. *Великий* енциклопедичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/291>.
3. *Економічний* словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/64695/.
4. *Институциональная* архитектура и динамика экономических преобразований / [Т. И. Артемова, С. И. Архиреев, А. А. Гриценко и др.] ; под ред. А. А. Гриценко. – Х. : Форт, 2008. – 928 с.
5. *Іванова Л. Б.* Підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат в умовах антикризових заходів / Л. Б. Іванова // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27 червня 2013 р.). – К. : МІБО КНЕУ, 2013. – С. 80-83.
6. *Іванова Л. Б.* Теоретичні засади визначення сумнівних та безнадійних боргів в умовах антикризових заходів / Л. Б. Іванова // Бізнес-інформ. – 2013. – № 3. – С. 286-292.
7. *Канцуров О. О.* Інституціональний аналіз як спеціальний метод дослідження бухгалтерського обліку / О. О. Канцуров // Наукові праці НДФІ. – 2010. – № 4. – С. 115-125.
8. *Капелюшников Р. И.* Право собственности (очерк современной теории) [Электронный ресурс] / Р. И. Капелюшников. – Режим доступа : http://magazines.russ.ru/oz/2004/6/2004_6_10-pr.html.
9. *Кирейцев Г. Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : научный доклад / Г. Г. Кирейцев. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир, ЖГТУ, 2008. – 76 с.
10. *Кирейцев Г. Г.* Регулювання розвитку бухгалтерського обліку у сільському господарстві України / Г. Г. Кирейцев // Збірник наук. праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Вип. 17.2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
11. *Козлова М. О.* Глобалізаційні процеси: Економіко-сутнісне наповнення та соціально-економічні наслідки [Електронний ресурс] / М. О. Козлова, Д. О. Грицишин // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_2/5.pdf.
12. *Козлова М. О.* Міждисциплінарні та трансдисциплінарні зв'язки бухгалтерського обліку / М. О. Козлова // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (62). – С. 111-116.
13. *Кризис* теории бухгалтерского учета: пути решения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.buliver.ru/content/view/83>.
14. *Ловінська Л. Г.* Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні: мета та сфера впливу / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 4. – С. 56-66.
15. *Новиков А. М.* Методология научного исследования / А. М. Новиков. – М. : Либроком, 2009. – 280 с.
16. *Норд Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики : пер. с англ. / Д. Норд. – М. : Начала, 1997. – 180 с.
17. *Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом* [Електронний ресурс] : Закон України № 784-XIV від 30.06.99. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>.
18. *Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом* [Електронний ресурс] : Зміни до Закону України № 4212-VI від 22 грудня 2011 року. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4212-vi>.
19. *Чайковская Л. А.* Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : монография / Л. А. Чайковская. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 240 с.
20. *Ivanova L. B.* Institutional aspects in accounting of debtor entity / L. B. Ivanova // International Scientific Riodical «Modern Fundamental And Applied Researches». – 2013. – № 3. – P. 59-64.

УДК 657.1

В.А. Нехай, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОЦІНКА: ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ ЧИ МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**В.А. Нехай**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОЦЕНКА: ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА ИЛИ МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**V.A. Nehay**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

ELEMENT METHOD VALUATION OR AN ACCOUNTING METHOD

Досліджено роль та місце оцінки у методології бухгалтерського обліку, та вплив вибору методу оцінювання на показники фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, метод, предмет, оцінка, калькуляція, баланс, звітність.

Исследована роль и место оценки в методологии бухгалтерского учета, и влияние выбора метода оценки на показатели финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, метод, предмет, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

In the article we investigate the role and place of estimates in accounting methodology, and influence of a choice valuation method on indicators of financial statements.

Key words: record-keeping, method, object, estimation, calculation, balance, accounting.

«Дайте мне одностороннего экономиста! Все мои экономисты говорят: “С одной стороны... с другой стороны...”»

Гарри Трумэн¹

Постановка проблеми. Стратегічною метою розвитку України є побудова сильної та сучасної європейської демократичної держави з потужною економікою для забезпечення гідного життя кожного громадянина [1].

Але економічні перетворення, що здійснюються в Україні, і на сьогодні не вирішили питання структурних диспропорцій, внаслідок цього в Україні істотно загальмувалися процеси подолання структурних дисбалансів, технічної та технологічної модернізації, відновлення чи поліпшення основних засобів, формування ефективної економічної бази для соціальних перетворень. Ці процеси нерозривно пов'язані з пошуком адекватних сучасним вимогам методів організації та управління діяльністю суб'єктів господарювання, що, в свою чергу, вимагає відповідних змін у системі бухгалтерського обліку, в якій міститься майже 90 % відсотків інформації про діяльність підприємства і яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Подолання проблеми структурних диспропорцій можливо за допомогою складання міжгалузевих балансів, першу модель яких запропонував швейцарський економіст Леон Вальрас (1834-1910), який ще на початку XX століття побудував математичну модель народного господарства, в якій використовувались технологічні коефіцієнти – прообраз прямих витрат у міжгалузевому балансі. Розвиваючи цей напрямок економічної науки В. Леонтьєв отримав Нобелівську премію у 1973 році.

Глобалізаційні та інтеграційні процеси вимагають нових теоретичних напрацювань, які б відповідали потребам практики. Це стосується, в першу чергу, оцінювання, яке було і залишається складним питанням методології бухгалтерського обліку і слугує однією з необхідних умов складання міжгалузевих балансів, як основа складання фінансової звітності.

Вибір і застосування методів оцінювання в бухгалтерському обліку має важливе значення для забезпечення достовірності облікових даних, велика кількість яких породжує широку варіативність оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань, а відповідно, ще більшу кількість варіантів фінансової звітності, що спричиняє неспівставність

¹ Газета «Известия», сентябрь 2003 г.

показників фінансової звітності та відсутність достовірної інформації для визначення макроекономічних показників країни.

Аналіз останніх досліджень. Питанням оцінювання в бухгалтерському обліку присвятили праці вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, сучасні науковці країн ближнього зарубіжжя: В.В. Ковальов, М.Ю. Медведєв, В.Ф. Палій, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, В.І. Стражев, М.Н. Чинченко. Зарубіжні вчені: А. Апчерч, Е.А. Аткинсон, М.Р. Метьюс, Б. Райан, Дж. Фостер, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у теорію бухгалтерського обліку, варто зазначити, що залишається невирішеним завдання створення науково обґрунтованої концепції бухгалтерського обліку та удосконалення його методології в розрізі оцінювання, у підходах до якого відсутній узгоджений підхід науковців. У наукових працях спостерігається незначний інтерес до розкриття теоретичних основ трактування проблемних питань оцінювання в бухгалтерському обліку, зокрема, понятійного апарату, незважаючи на те, що ці питання мають науковий та практичний характер і потребують ґрунтовної розробки.

Підтвердженням вищесказаного є зміни до П(с)БО, які мають на меті привести норми П(с)БО у відповідність між собою та із сучасними реаліями. Зокрема, поняття **справедливої вартості** – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (раніше – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами) [2].

Мета статті полягає у проведенні критичного аналізу щодо визначення оцінювання як методу бухгалтерського обліку.

Основний матеріал дослідження. Історія бухгалтерського обліку налічує кілька тисячоліть, але визнання бухгалтерського обліку як науки не перевищує двох століть. Існує дві думки щодо визначення періоду зародження бухгалтерського обліку як науки: друга половина XIX ст. (Ф. Вілл, А. Гільбо, Л. Гомберг, Е. Леоте, Дж. Чербоні); початок XX ст. (В. Петон, Г. Хетфілд).

До визначення поняття науки є два підходи: наука як особливий вид пізнавальної діяльності, спрямований на пошук об'єктивних, системно організованих та обґрунтованих знань про світ; наука як соціальний інститут. Відомий фізик Л. Арцимович жартівливо визначав науку, як «спосіб задоволення власного інтересу за рахунок держави».

Система наукових знань складається з таких основних елементів, як теорія, закони, гіпотези, поняття й методи дослідження.

Теорія визначається як вчення, система ідей, поглядів, положень, тверджень, спрямованих на визначення того чи іншого явища чи процесу, закономірний розвиток яких описується законами, що обумовлюють їхній взаємозв'язок. Складовою наукової теорії є гіпотеза – наукове припущення, яке так чи інакше пояснює будь-які явища чи перебіг процесів. Поняття – це думка, відображена в узагальненій формі.

У філософських словниках "метод" (від грец. *methodos* – шлях, спосіб пізнання, дослідження, простежування) визначається як спосіб досягнення певної мети, сукупність прийомів або операцій практичного або теоретичного освоєння дійсності.

Погоджуючись з С.Ф. Легенчуком, який провів аналіз підходів до розуміння бухгалтерського обліку як науки вітчизняних та зарубіжних учених, слід зазначити, що бухгалтерський облік – наука, яка має свою теорію, закони, гіпотези, поняття та методи дослідження [3].

Слід наголосити, що саме методи, а не метод, як зазначають деякі фахівці, спираючись на теорію Я. Гальперіна, І. Кошкіна, М. Леонтьєва, які звели теорію бухгалтерського обліку до трьох проблем: предмет, метод та класифікація рахунків.

В історії бухгалтерського обліку немає іншого такого ж складного питання, як проблема оцінювання.

У загальному розумінні вимірювання – це визначення числового значення певної величини за допомогою одиниці виміру. Вимірювання передбачає наявність таких основних елементів: об'єкта вимірювання, еталона, вимірювальних приладів, методу вимірювання.

У бухгалтерському обліку під оцінюванням, як правило, розуміють обчислення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів у грошовому вимірнику.

У великому тлумачному словнику сучасної української мови оцінка – це дія за значенням оцінити, оцінювати; вартість, ціна чого-небудь; думка, міркування про якість, характер, значення і т. ін. кого-, чого-небудь [4].

Н.М. Грабова розглядає оцінювання як один із елементів методу бухгалтерського обліку і є способом грошового вимірювання засобів і процесів, за допомогою якого натуральні та трудові вимірники переводяться у грошовий [5].

Л. Ловінська також під оцінюванням розуміє складову методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту [6].

Н. Малюга визначає оцінювання як спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів і всіх об'єктів обліку, за допомогою цін і тарифів [7].

Натомість П. Німчинов [8] та М. Кужельний [9] вважають, що оцінювання не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само як і не метод в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка, на їх думку, є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись. При цьому вона виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві.

Для розуміння важливості оцінювання як методу бухгалтерського обліку розглянемо теорію бухгалтерського обліку з погляду триєдиного підходу до світобудови «матерія-інформація-міра» (рис.).



Рис. Представлення теорії бухгалтерського обліку в контексті «матерія-інформація-міра»

Об'єкти бухгалтерського обліку є матерією. Вся матерія за допомогою інформації перетворюється в деякий уявний об'єкт, що має внутрішню структуру та зовнішній образ, саме ця впорядкованість містить інформацію про реальний об'єкт. І матерія, і інформація не можуть існувати одне без одного. Сполучною ланкою між матерією та інформацією є визначення розмірності матерії, тобто останній притаманна властивість «міри». У природничих науках вимірювання не викликає великих проблем у разі існування еталону одиниці вимірювання, в теорії бухгалтерського обліку та практиці такі еталони практично відсутні. Вирішити це питання можна за допомогою вартісної оцінки, яка виконує роль загального вимірника засобів, джерел їхнього формування, господарських процесів та результатів діяльності підприємства.

Як еталон вимірювання доцільно використовувати норми та нормативи витрат ресурсів, затверджених хоча б керівництвом підприємства. Це в свою чергу визначає важливу роль калькуляції як методу визначення історичної собівартості активів підприємства.

Важливість застосування історичної собівартості при оцінюванні активів можна продемонструвати на прикладі закону збереження енергії, розглядаючи активи як кінетичну енергію, джерела їхнього утворення – як потенціальну. Для замкнених систем перетворення одного виду енергії в інший відбувається без втрат, в ідеалі теж саме відбувається і з засобами та джерелами їхнього утворення. Зрозуміло, в реальному світі ідеальних систем та замкнених системи не існує, тим більше в економіці.

Рівність між активом та пасивом балансу досягається саме завдяки оцінюванню. Застосовуючи інші методи оцінювання, крім історичної собівартості, ми вводимо в систему механізм руйнації самої системи (сила тертя), прикладом слугують фінансові кризи, коли реальна вартість активів підприємства зменшувалася в рази.

Тому дотримання принципів бухгалтерського обліку, а саме застосування в обліку оцінювання за історичною собівартістю, є принципово важливим. Ще Жільбер Бірне (Gilbert Bugne) у своїй роботі [10], представлений на святкуванні п'ятнадцятої річниці Американського інституту бухгалтерів, наполягав на признанні принципів як фундаментальних істин. Такої ж думки дотримувався Джордж Мей (George May) [11].

Висновки. Дослідження теоретичних засад функціонування облікової системи дає можливість стверджувати, що бухгалтерський облік як наука має свій предмет – засоби господарства, які групуються за видами і розміщенням, та господарські процеси.

Методологія бухгалтерського обліку – це система способів та прийомів, яка забезпечує суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення об'єктів бухгалтерського обліку. Серед методів бухгалтерського обліку – оцінювання за історичною собівартістю як один із важливих методів бухгалтерського обліку.

У загальному розумінні оцінка – це вираз у грошових одиницях певної характеристики об'єкта, який оцінюється. При цьому оцінювання є процесом присвоєння грошового еквівалента об'єкту обліку, на основі науково обґрунтованих норм та нормативів, що зменшує варіативність показників фінансової звітності і неоднозначність їх тлумачення.

Таким чином, застосування в теорії бухгалтерського обліку, спираючись на його взаємозв'язок з економічною теорією, концепції вартості є необґрунтованим.

Список використаних джерел

1. *Державна програма активізації розвитку економіки на 2013-2014 роки* : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 лютого 2013 р. № 187.
2. *Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку* : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627.
3. *Легенчук С. Ф.* Розуміння бухгалтерського обліку як науки: історія проблеми, дискусійні питання та шляхи розвитку / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 109-117

4. *Великий* тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. П. Бусел. – К. : Ірпінськ: ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с. : іл.
5. *Грабова Н. М.* Бухгалтерський облік у торгівлі : навч. посіб. / Н. М. Грабова, В. М. Домбровський ; за ред. М. В. Кужельного. – К. : А.С.К., 2004. – 800 с. – (Економічна освіта).
6. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
7. *Малюга Н. М.* Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Н. М. Малюга ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – 20 с.
8. *Німчинов П. П.* Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
9. *Кужельний М.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49.
10. *Gilbert Byrne* «To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards», *Journal of Accountancy*, November 1937, p. 364-379.
11. *George O. May* «Principles of Accounting», *Journal of Accountancy*, December 1937, p. 423-425. The AICPA in ARB 7, 1940.

УДК 658.15:338.512

І.І. Криштопа, канд. екон. наук

ДВНЗ «Криворізький національний університет», м. Кривий Ріг, Україна

АВ-КОСТИНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ**И.И. Криштопа**, канд. экон. наук

ГВУЗ «Криворожский национальный университет», г. Кривой рог, Украина

АВ-КОСТИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА**Iryna I. Kryshstopa**, PhD

SHEE «Kryvyi Rih National University», Kryvyi Rih, Ukraine

AB-COSTING AS AN INSTRUMENT OF THE STRATEGIC ACCOUNTING

В умовах посилення інтеграційних процесів в Україні особливого значення для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств набуває впровадження системи стратегічного управління собівартістю, важливою складовою частиною якої є стратегічний облік витрат. Зазначене обумовлює актуальність дослідження інструментів останнього, серед яких особливе місце належить АВ-костингу. Враховуючи зазначене вище, у статті представлено результати проведеного автором дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку. Зокрема, уточнено термін, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, досліджено складові частини останньої, а також доповнено етапи її впровадження у роботу промислового підприємства. Крім того, у статті виділено переваги та недоліки використання інструменту стратегічного обліку, що досліджується, на вітчизняних промислових підприємствах.

Ключові слова: стратегічний облік, АВ-костинг, калькулювання, інструмент, об'єкт калькулювання, калькуляційна система.

В условиях усиления интеграционных процессов в Украине особое значение для обеспечения конкурентоспособности отечественных предприятий приобретает внедрение системы стратегического управления себестоимостью, важной составной частью которой является стратегический учет расходов. Указанное обуславливает актуальность исследования инструментов последнего, среди которых особое место принадлежит АВ-костингу. Учитывая вышесказанное, в статье представлены результаты проведенного автором исследования теоретических основ АВ-костинга как инструмента стратегического учета. В частности, уточнен термин, которым обозначается система учета затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности, исследованы составные части последней, а также дополнен этап ее внедрения в работу промышленного предприятия. Кроме того, в статье выделены преимущества и недостатки использования инструмента стратегического учета исследуемого на отечественных промышленных предприятиях.

Ключевые слова: стратегический учет, АВ-костинг, калькулирование, инструмент, объект калькулирования, калькуляционная система.

In the conditions of increasing integration process in Ukraine the competitiveness of domestic enterprises acquires the implementation of strategic cost management, an important part of which is the strategic cost accounting. This fact leads to the relevance of the latest research tools, among which a special place belongs to the AB-costing. According to the information, mentioned above, the article presents the results of the study of theoretical issues of AB-costing as an instrument of the strategic accounting. In particular, the author clarified the term that indicates a system of cost accounting and cost calculation by activity, studied its parts, and proposed to complete stages of its implementation into the work of the industrial enterprise. Also, the author pointed out the advantages and disadvantages of usage of this instrument of strategic accounting at the national industrial enterprises.

Key words: strategic accounting, AB-costing, calculation, an instrument, an object of calculation, spreadsheet system.

Постановка проблеми. Однією з найважливіших умов забезпечення стратегічної стійкості вітчизняних підприємств в умовах посилення інтеграційних процесів в Україні є впровадження системи стратегічного управління собівартістю, важливою складовою частиною якої є стратегічний облік витрат. З огляду на це, дослідження інструментів останнього, серед яких особливе місце належить АВ-костингу, набуває особливого значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню теоретико-методологічних проблем стратегічного обліку витрат та розрахунку собівартості виготовленої продукції присвячено праці таких провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, як Андерсон Х., Апчерч А., Богата І.М., Ван Бреда М.Ф., Валуєв Б.І., Гушко С.В., Дзурі К., Каплан Р., Каракоз І.І., Керімов В.Є., Колдуел Д., Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А., Литвин Ю.Я., Метью М.Р., Мних Є.В., Нападівська Л.В., Нідлз Б., Ніколаєв О.Є., Німчинов П.П., Нортон Д., Палій В.Ф., Перер М.Х.Б., Пушкар М.С., Райан Б., Соколов Я.В., Сопко В.В., Ткач В.І., Ткач М.В., Уорд К., Фостер Д., Хендріксен Е.С., Хорнгрен Ч.Т., Чумаченко М.Г., Шайкан А.В. та Швець В.Г.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте слід відзначити факт недостатності досліджень, присвячених використанню АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку, оскільки у роботах зазначених вище вчених останній розглядався з позицій стратегічного управління підприємством або стратегічного контролінгу.

Метою статті є дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- дати критичну оцінку поглядам економістів на термін, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, її складові частини та етапи впровадження у роботу підприємства;
- уточнити зазначені вище аспекти з позиції їх відповідності умовам вітчизняного бізнес-середовища;
- виділити переваги та недоліки використання інструменту стратегічного обліку, що досліджується, на вітчизняних промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Аналіз економічної літератури дозволив виділити чотири підходи науковців до використання терміна, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності. Зокрема, представники першого підходу, до яких належать В.А. Маняєва [8], Т.А. Васильєва, О.В. Рябенков [1] та М.А. Вахрушина [2], використовують термін «АВС-метод» (ABC method).

На наш погляд, така позиція є дещо спірною, оскільки під калькуляційною системою розуміється сукупність методів, які забезпечують співвідношення витрат з їх носіями з метою інформаційного забезпечення процесу управління витратами та здійснення функцій їх планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання [3]. В свою чергу ефективне використання зазначеної сукупності методів забезпечують спеціальні прийоми стратегічного обліку, які являють собою інструмент стратегічного обліку. Таким чином, більш обґрунтованим є віднесення системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності до інструментів стратегічного обліку, а не його методів.

Другий підхід, прихильниками якого є М. Каменнова, А. Громов, М. Ферапонтов, А. Шматалюк [9], В. Івлєв та Т. Попова [5], зустрічається лише у вітчизняній економічній літературі та полягає у використанні терміна «функціонально-вартісний аналіз».

На нашу думку, у такому випадку має місце некоректний переклад з англійської мови терміна «Activity Based Costing». Зокрема, у класичному розумінні функціонально-вартісний аналіз являє собою один із методів евристичного аналізу, мета якого полягає у виборі оптимального варіанта, що забезпечує повноцінне виконання досліджуванним об'єктом (виробом, технологічним процесом, формою організації чи управління виробництвом тощо) своїх основних функцій при мінімальних витратах. У свою чергу, інструмент стратегічного обліку, що досліджується, являє собою калькуляційну систему, в якій як основні об'єкти обліку витрат та калькулювання з метою обчислення собівартості продукції та визначення ефективності бізнес-процесів розглядаються операції [8]. Таким чином, можна зробити висновок про спірність ототожнення зазначених понять, а отже і дискусійність цього підходу в цілому.

Представники третього підходу, серед яких слід відзначити В. Івлєва й Т. Попову [5], застосовують термін АВС-аналіз. Така позиція також видається спірною, оскільки дослідження економічної літератури показало висвітлення переважною кількістю науковців АВС-аналізу як інструменту, який групує чи розподіляє за певними критеріями існуючу сукупність (виробів, клієнтів, країн, постачальників, співробітників і т. д.) [2]. Отже, використання терміна «АВС-аналіз» як синонім системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності є дискусійним.

Четвертий підхід, якого додержуються О. Каверіна [6], І. Норін [11], А. Гунасекаран [10] та Л. Тейлор [14], використовують у своїх роботах термін «АВ-костинг» (Activity-Based Costing).

Зазначена позиція видається найбільш обґрунтованою, оскільки у такому випадку в повному обсязі відображається зміст системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності.

Наступним важливим аспектом дослідження є уточнення змісту складових частин системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності. Дослідження спеціалізованої літератури свідчить про єдність науковців у поглядах на такі її елементи:

- ресурси;
- види діяльності.

Полеміка точиться щодо такої складової цієї системи, як об'єкти калькулювання. Зокрема, частина науковців, серед яких М. Вахрушина [2], наголошують на використанні АВ-костингу лише для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Такі науковці, як Н. Єрмакова [3], Івашкевич Б. [4], Р. Каплан та Р. Купер [7], рекомендують розширити перелік об'єктів калькулювання за рахунок включення до нього окремих клієнтів, каналів дистрибуції, сегментів продаж тощо.

Другий погляд, на нашу думку, є більш обґрунтованим, оскільки за таких умов у повному обсязі використовуються можливості АВ-костингу як ефективного інструменту стратегічного обліку.

Враховуючи існування різних поглядів на зміст складових АВ-костингу, в спеціалізованій літературі зустрічаються також різні погляди на алгоритм його впровадження у практику обліку підприємств. Зокрема, ті економісти, що обмежують використання цього методу лише обчисленням собівартості продукції (робіт, послуг), виділяють таку черговість етапів розроблення, впровадження та реалізації АВ-костингу:

- поділ роботи підприємства на основні види діяльності (функції, операції);
- виділення та присвоєння кожному виду діяльності власного носія витрат, що оцінюється у відповідних одиницях виміру;
- оцінювання вартості одиниці витрат через поділ суми накладних витрат по кожній функції (операції) на кількісне значення відповідного носія витрат;
- визначення собівартості продукції (робіт, послуг) [2].

У свою чергу прихильники другого погляду на склад об'єктів калькулювання вважають за доцільне розширити наповнюваність алгоритму АВ-костингу, що тягне за собою збільшення кількості етапів останнього. Зокрема, ними виділяється така черговість етапів розроблення, впровадження та реалізації інструменту стратегічного обліку, що досліджується:

- агрегування окремих дій у види діяльності;
- облік витрат за видами діяльності;
- створення центрів діяльності;
- вибір драйвера витрат першого типу та визначення його вартості;
- вибір драйверів другого типу та розподіл витрат між об'єктами калькулювання [3; 4; 7].

Враховуючи доцільність розширення переліку об'єктів калькулювання, доведену автором вище, другий підхід до черговості етапів розроблення, впровадження та реалізації АВ-костингу видається більш обґрунтованим. Також, з огляду на той факт, що основним завданням стратегічного обліку є формування облікової інформації для забезпечення стратегічного планування, аналізу та контролю, доцільним буде доповнити зазначений вище алгоритм етапом складання управлінської звітності щодо стратегічних витрат підприємства.

Наступним важливим аспектом дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку є виділення переваг та недоліків використання останнього на вітчизняних промислових підприємствах. Ґрунтуючись на викладених вище результатах проведеного аналізу економічної літератури та чинної практики підприємств, серед переваг його імплементації можна відзначити:

- забезпечення точного розподілу витрат на виготовлену продукцію;
- формування необхідної інформації для цілей ціноутворення на основі витрат, асортименту продукції та виробничих рішень;

- можливість використання отриманої інформації для складання фінансової звітності.

Проте незважаючи на зазначені позитивні аспекти застосування АВ-костингу, рівень його впровадження на вітчизняних підприємствах залишається незначним. Серед причин ситуації, що склалася, можна виділити такі його недоліки, як:

- статичність, яка передбачає потребу в проведенні повторного аналізу та побудови нової моделі у разі істотних змін в асортименті продукції або обсязі виробництва;
- відсутність інформації, яка дає розуміння впливу ключових бізнес-процесів на розмір витрат;

- проблемність імплементації в систему управління промисловим підприємством.

Особливу увагу, на наш погляд, слід приділити останньому з перелічених недоліків, оскільки, як показало проведене дослідження, саме він є основною причиною непопулярності АВ-костингу серед керівників підприємств України. Зокрема, можна виокремити та класифікувати складності імплементації за такими чинниками, як: методологічний, людський, технологічний.

Так, методологічний чинник проблемності імплементації АВ-костингу передбачає:

- правильне визначення бізнес-процесів підприємства;
- точний вибір вартісних драйверів;
- акуратне віднесення витрат на визначені бізнес-процеси;
- коректний вибір джерел інформації.

До складу об'єктів людського чинника проблемності імплементації АВ-костингу в систему управління промисловим підприємством доцільно віднести:

- консервативність керівництва у поглядах на обчислення собівартості;
- відсутність емпіричних доказів переваг застосування АВ-костингу на вітчизняних промислових підприємствах;
- дефіцит кваліфікованих кадрів у галузі бухгалтерського обліку та програмування, що обізнані з методикою АВ-костингу.

У свою чергу, технологічний чинник передбачає:

- необхідність здійснення додаткових витрат на придбання та встановлення спеціального програмного забезпечення;
- потребу у виокремленні для бухгалтерського та комп'ютерного персоналу підприємства додаткового обсягу часу на виконання робіт, пов'язаних з впровадженням АВ-костингу.

Висновки і пропозиції. Таким чином, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором доведено доцільність використання терміна «АВ-костинг» щодо системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, обґрунтовано доцільність розширення складу об'єктів калькулювання та запропоновано доповнити алгоритм цього інструменту стратегічного обліку етапом складання управлінської звітності в частині стратегічних витрат підприємства, що забезпечить повноту, достовірність та змістовність інформації, яка продукується для потреб менеджменту та дозволить уникнути у подальшому термінологічної плутанини, яка зустрічається у роботах вітчизняних та зарубіжних науковців.

Також дано оцінку використанню АВ-костингу на вітчизняних промислових підприємствах та як основні причини проблемності його імплементації виокремлено методологічний, людський та технологічний чинники. Зазначене, на наш погляд, сприятиме імплементації цього інструменту стратегічного обліку на вітчизняних промислових підприємствах та у подальшому забезпечить ефективність управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. *Васильєва Т. А.* Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства [Електронний ресурс] / Т. А. Васильєва, О. В. Рябенков. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_1/181.pdf.
2. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учёт : учеб. [для студ. вузов, обуч. по экон. спец.] / М. А. Вахрушина. – М. : Омега, 2004. – 576 с.
3. *Ермакова Н. А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.
4. *Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : [учеб. для вузов] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003. – 618 с.
5. *Ивлев В. А.* Методология функционально-стоимостного анализа ABC (ФСА) [Электронный ресурс] / В. А. Ивлев, Т. В. Попова. – Режим доступа : [http:// www.citforum.btsau.net.ua](http://www.citforum.btsau.net.ua).
6. *Каверина О. Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
7. *Каплан Р.* Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение / Р. Каплан, Р. Купер. – М. : Вильямс, 2008. – 352 с.
8. *Маняева В. А.* Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : монография / В. А. Маняева. – М. : Экономическая газета, 2011. – 284 с.
9. *Моделирование бизнеса. Методология ARIS* / [М. Каменнова, А. Громов, М. Ферапонтов, А. Шматалюк]. – М. : Вестъ-Мета Технология, 2001. – 327 с.
10. *Gunasekaran, A.* (1999). A framework for the design and audit of an activity-based costing system. *Managerial Auditing Journal*, Volume 14, Issue 3, pp. 118-126.
11. *Noreen, E.* (1991). Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3, Issue fall 1991, pp. 159-168.
12. *Roslender R.* Accounting for strategic positioning responding to the crisis in management accounting / R. Roslender // *British Journal of Management*. – 1995. – № 6 (1). – P. 45-57.
13. *Shank J.* Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage / J. Shank, V. Govindarajan. – New York : The Free Press, 1993.
14. *Taylor, L. J.* (2002). Activity-based costing: why your company can't succeed without it. *AFP Exchange*, Volume 22, Issue 3, pp. 50-53.
15. *The Role of ABC In Key Account Management*, Armstrong Laing Group. April 2002. [Electronic resource]. – Access mode : [http:// www. armstronglaing. com/ content/ abmresources/ abmresource. asp](http://www.armstronglaing.com/content/abmresources/abmresource.asp).
16. *Turney P. B. B.* Accounting for continuous improvement Sloan / P. B. B. Turney, B. Anderson // *Management Review*. – 1989. – Winter. – P. 37-47.
17. *Turney P.B.B.* Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence / P.B.B. Turney // *Target*. – 1989. – Summer. – P. 13-196.
18. *Ward Keith.* Strategic management accounting / Keith Ward. – Butterworth-Heinemann, CIMA, 1999. – 307 p.
19. *Young D.* Managing the Stages of Hospital Cost Accounting / D. Young // *Healthcare Financial Management*. – 1993. – April. – P. 58.

УДК 330.341.2:657:003.3

І.М. Гончаренко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ВПЛИВ ІНСТИТУЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА НА ОРГАНІЗАЦІЮ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ****И.Н. Гончаренко**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г.Чернигов, Украина

**ВЛИЯНИЕ ИНСТИТУЦИОННОЙ СРЕДЫ НА ОРГАНИЗАЦИЮ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****I.N. Goncharenko**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

THE EFFECT OF INSTITUTIONAL ENVIRONMENT OF ACCOUNTING

У статті досліджено вплив правових, економічних, політичних, соціальних, зовнішньоекономічних та екологічних чинників інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку. Доведено, що інституційне середовище впливає на організацію бухгалтерського обліку через свої регулюючу, інформаційну та контролюючу функції на кожному етапі організації бухгалтерського процесу.

Ключові слова: інституціоналізм, чинники інституційного середовища, функції інституційного середовища, рівні управління бухгалтерським обліком, організація обліку.

В статье исследовано влияние правовых, экономических, политических, социальных, внешнеэкономических и экологических факторов институционной среды на организацию бухгалтерского учета. Доказано, что институционная среда влияет на организацию бухгалтерского учета через свои регулируемую, информационную и контрольную функции на каждом этапе организации бухгалтерского процесса.

Ключевые слова: институционализм, факторы институционной среды, функции институционной среды, уровни управления бухгалтерским учетом, организация учета.

The article studies the effect of legal, economic, political, social, external-economic and environmental factors of institutional environment on the organization of accounting. Institutional environment proved to have influence on the organization of accounting through its regulatory, information and control functions at each step of the accounting process.

Key words: institutionalism, factors of institutional environment, functions of institutional environment, levels of accounting control, structure of accounting.

Постановка проблеми. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві відноситься до компетентності його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, зберігання й оброблення документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку (але не менше 3-х років) несе також власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами [5]. Держава визначає лише загальний порядок ведення фінансового обліку, забезпечуючи тим самим єдиний економічний простір у країні. В галузі нормативного регулювання має місце практична відсутність у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та методичних рекомендаціях, що затверджені Міністерством фінансів України, норм з регулювання організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Держава нормативно встановлює тільки правила подання фінансової інформації в звітності, орієнтуючи її на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Головна функція з організації облікового процесу перейшла безпосередньо до підприємства. Тому існує проблема встановлення єдиних організаційних, методичних та технологічних норм з організації ефективної системи ведення бухгалтерського обліку, покликаній забезпечити інформаційні потреби процесів управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Чинники інституційного середовища, які впливають на систему бухгалтерського обліку, досліджували у своїх працях учні: О.М. Бородіна, П.І. Гайдуцький, С.І. Дем'яненко, В.М. Жук, Н.М. Котько, Т.М. Мельник, О.М. Могильний, П.Т. Саблук та інші. Існують різні думки дослідників про роль держави як

інституційного чинника економічного розвитку країни. Одні науковці вважають, що роль держави повинна бути активною, особливо в умовах світової економічної кризи. На думку інших, роль держави є надто великою за часткою державних витрат і має бути зменшена.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються проблем впливу інституційних чинників на систему бухгалтерського обліку, малодослідженим залишається роль держави як інституційного чинника на організацію бухгалтерського обліку.

Мета статті. Метою статті є визначення ролі інституційної складової в процесі організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Процеси взаємодії людей, з яких складається життєдіяльність суспільства, безпосередньо впливають на формування і розвиток інститутів як формальних (закони, нормативні акти та державні установи), так і неформальних (традиції, звичаї, правила поведінки членів суспільства відносно один одного та до держави, її установ та організацій). Тому інституційне середовище – це ті правила і традиції, які дозволять ефективно використовувати соціально-економічний та технологічний потенціал країни. Первісною при цьому є роль держави, яка, з одного боку, встановлює формальні правила, що є основою приватних трансакцій і формує громадянське суспільство, а з іншого – діє згідно з конституцією, встановленими нормами і порядком. Це надає можливість сформуватися стабільному і передбачуваному інституційному середовищу, у якому мінімізуються позалегальні чинники та корупція. Інституціоналізм є на сьогодні єдиною економічною теорією, яка пов'язує фундаментальні поняття економічної теорії з соціально-економічною поведінкою людини в реальному житті і претендує на пояснення не тільки економічних, але і соціальних, і політичних форм поведінки.

Інститут бухгалтерського обліку, в існуючому стані, спроможний забезпечити реалізацію щонайменше двох функцій – координуючої та розподільчої. Інституціоналізація сфери бухгалтерського обліку передбачає, що індивідууми й суб'єкти економічних відносин діють не лише відповідно до своїх інтересів, а також прав і обов'язків, за рахунок чого досягаються координація й узгодження інтересів різних груп спеціальних інтересів [3]. Розподільча функція проявляється в оптимізації розподілу матеріальних і людських ресурсів у сфері бухгалтерського обліку за рахунок поділу праці і спеціалізації, а саме: науковці розробляють методологію й аналізують поточну ситуацію, бухгалтери здійснюють практичну діяльність, держава забезпечує регулювання цієї діяльності, професійна спільнота вживає заходів щодо розвитку професії, викладачі готують кадри тощо.

Для формування сприятливого інституційного середовища розвитку професії бухгалтера важливим є забезпечення регулятором широкої участі в цьому державних інституцій. Як приклад може розглядатися практика роботи Мінагрополітики України, де відповідно до заходів з реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку підтримується розроблення спеціалізованих навчальних програм і робота навчальних центрів, популяризується важливість сертифікації бухгалтерів серед підприємств та організацій, ведеться реєстр сертифікованих бухгалтерів та доводиться відповідна інформація до роботодавців (включаючи іноземних інвесторів) [2, с. 112].

Регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні може бути державним та індивідуальним. Метою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державне нормативне регулювання реалізується через ухвалення законів, прийняття інших нормативно-правових актів, які визначають правила у сфері бухгалтерського обліку.

Індивідуальне нормативне регулювання відповідно до законодавства є обов'язковим і полягає у визначенні й закріпленні розпорядчим актом політики бухгалтерського обліку, на засадах якої ведеться бухгалтерський облік і складається фінансова звітність на підприємстві.

Систему управління обліком в Україні можна розділити на чотири рівні. Кожним рівнем управління обліком створюється певна нормативна та методична база стосовно його ведення, цілей і завдань.

Перший та другий рівні управління обліком передбачають суворе дотримання чітко встановлених норм, правил і процедур, порушення яких тягне за собою відповідальність підприємств згідно із законом. До цих рівнів відносяться:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [5]. Встановлює єдині методологічні засади ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в Україні для всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

- Господарський кодекс України [1], в якому в загальному викладаються вимоги до ведення бухгалтерського обліку і подання звітності. У Господарському кодексі України визначено, що ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності є не правом, а обов'язком підприємств і організацій. Встановлено загальні основи забезпечення достовірності даних фінансової звітності. Так, майновий стан підприємства визначається сукупністю належних йому майнових прав і майнових зобов'язань, що відображається в бухгалтерському обліку його господарської діяльності згідно з вимогами закону. Юридичні особи зобов'язані на основі даних бухгалтерського обліку складати фінансову звітність за формами, передбаченими законодавством, проводити інвентаризацію належного їм майна для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності, надавати фінансову звітність відповідно до вимог Закону та їхніх установчих документів.

- Податковий кодекс України [4]. Визначає податкові відносини суб'єкта господарювання і держави.

- Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 «Про затвердження порядку подання фінансової звітності». Визначає порядок подання фінансової звітності для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, а також для представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

- П(с)БО, затверджені наказами Міністерства фінансів України. Розроблені відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в яких викладені концептуальні засади складання фінансової звітності підприємств.

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями). Призначений для поточного відображення наявності та руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності. Інструкція про застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках.

- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88. Визначено порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету.

- Наказ Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94 «Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних

цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків”. Визначає порядок проведення інвентаризації на підприємствах.

Третій рівень управління передбачає насамперед розроблення загальної методологічної бази, яка враховує особливості галузей економіки та вимоги нормативних документів першого та другого рівня управління. Відповідальність за невиконання цих документів, якщо при цьому не порушуються вимоги нормативних актів першого та другого рівня, відсутня. До третього рівня управління відносяться:

- Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00 № 356. Наведено рекомендації по вибору форми бухгалтерського обліку – системи регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення в них інформації.

- Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 № 302. Затверджено типову форму фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», де відображається: облікова політика підприємства; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов’язковою за відповідними П(С)БО; інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Четвертий рівень управління бухгалтерським обліком в Україні представляють внутрішні розпорядчі документи підприємств, установ і організацій (накази, постанови, розпорядження, рішення) щодо ведення та організації бухгалтерського обліку. Відповідальність за порушення внутрішніх нормативних документів встановлюється самим підприємством. До четвертого рівня управління відноситься Наказ про політику бухгалтерського обліку на підприємстві – це внутрішній розпорядчий документ, який надає альтернативну можливість вибору організаційних, технічних, методологічних та управлінських складових, які забезпечують підприємство та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено розподіл повноважень із нормативного регулювання бухгалтерського обліку через затвердження підзаконних нормативно-правових актів між органами влади відповідно до компетенції.

Міністерство фінансів України регулює питання методології бухгалтерського обліку й фінансової звітності та затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для всіх підприємств (крім банків).

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузових особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Важливу роль у формуванні політики бухгалтерського обліку відіграє Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збирання та оброблення обліково-економічної інформації;

- розроблення рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, під-

приємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку та її персональний склад затверджуються Міністерством фінансів України.

Після Міністерства фінансів України наступною важливою установою, яка здійснює керівництво обліком, є Державна служба статистики України. Відповідно до Закону України «Про державну статистику» від 13 липня 2000 р. (зі змінами та доповненнями). Державна служба статистики України організовує і проводить статистичне спостереження, аналіз та надання користувачам інформації про соціально-економічні явища і процеси. Державна служба статистики розробляє систему показників, за якими ведеться облік, уніфікує форми звітності, розробляє і затверджує типові форми первинного обліку. Формування та подання облікової інформації, яка використовується для складання фінансової звітності підприємств, Міністерство фінансів погоджує з Державною службою статистики України. Квартальна та річна фінансова звітність підприємства за встановленими формами обов'язково подаються органам державної статистики для узагальнення та розрахунку макроекономічних показників.

Усі чинники інституційного середовища, через які здійснюється державне регулювання організації бухгалтерського обліку, можна об'єднати у такі групи: правові; економічні; політичні; соціальні; зовнішньоекономічні, екологічні. Кожна з цих груп чинників істотно впливає на ефективність механізму державного регулювання організації бухгалтерського обліку та можливості держави впливати на дієвість і ефективність ведення обліку на підприємствах. Вплив чинників інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку зображено на рис.

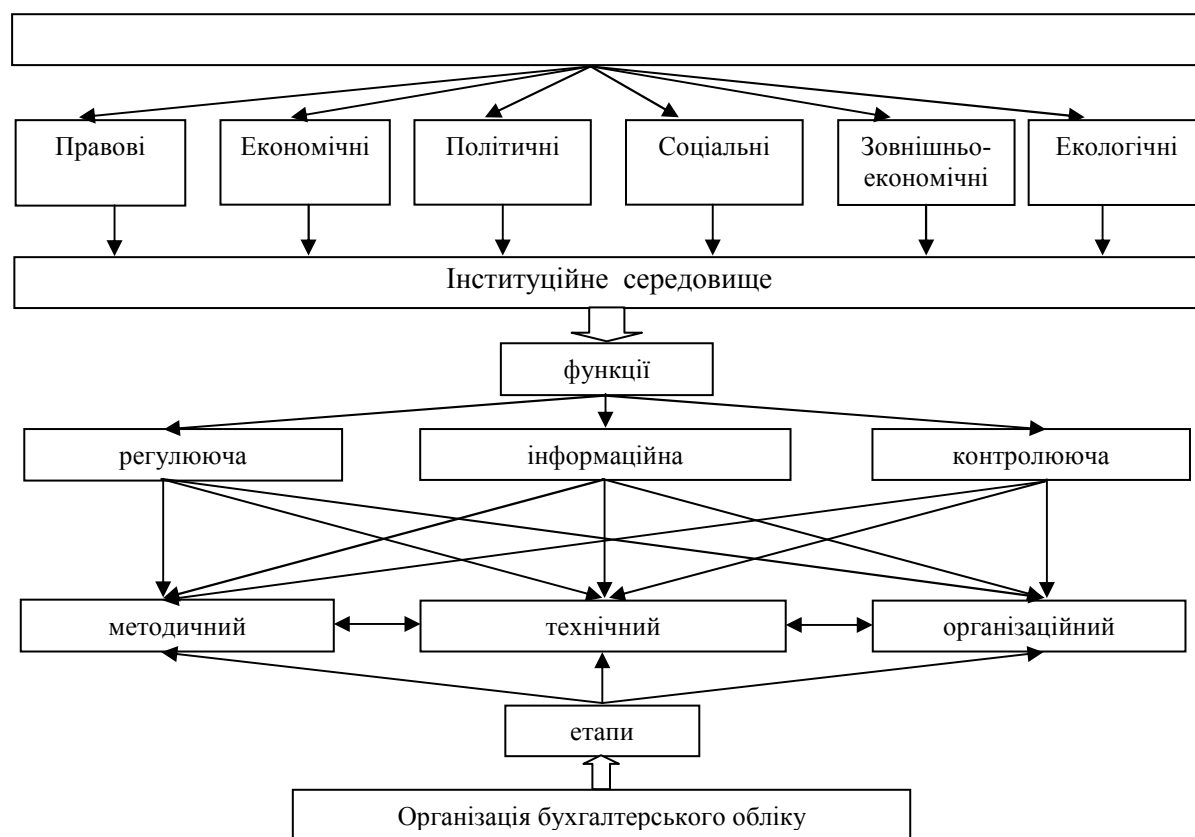


Рис. Вплив чинників інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку

Правові чинники. Розвиток ринкової економіки передбачає розвиток інститутів, які її персоніфікують, а знання особливостей інституційної будови суспільства зменшує невизначе-

ність у розвитку економічної системи та підвищує ступінь передбачуваності в діях економічних суб'єктів. Основними чинниками, які забезпечують формування оптимального механізму державного регуляторного впливу на систему бухгалтерського обліку на підприємствах, є якість апарату державного управління, достатність та ефективність нормативно-правової бази, антимонопольне регулювання, взаємоузгодженість дій різних гілок влади.

До економічних чинників інституційного середовища відносяться: система оподаткування, рівень безробіття, інфляційні процеси в економіці, приток інвестицій в економіку країни та інші чинники.

Політичні чинники. Загальна політика держави, державний устрій, належність країни до геополітичних об'єднань, ступінь участі країни в міжнародних відносинах та інші чинники відносяться до політичних. Політичні чинники інституційного середовища повинні захищати суб'єктів господарювання та створювати їм умови для ефективного функціонування, що в свою чергу приведе до стабільного зростання економіки всієї країни.

Соціальні чинники. Рівень доходів, зайнятість населення, розвиток соціального захисту, соціальні гарантії, структура та менталітет населення – це ті соціальні чинники, які, з одного боку, визначають спрямованість заходів держави щодо стимулювання економічного зростання, а з іншого – вони є критеріями оцінювання ефективності механізму державного регуляторного впливу. Врахування цих чинників стало більш вагомим у виборі моделі економічного розвитку України – соціально-орієнтованої ринкової економіки.

Зовнішньоекономічні чинники. В умовах інтеграції та глобалізації світогосподарських зв'язків, врахування зовнішньоекономічних чинників під час формування механізму державного регулювання системи бухгалтерського обліку є надзвичайно важливим. Визначальну роль у прискоренні зростання вітчизняної економіки може зіграти міжнародна фінансова інтеграція. Притік іноземного капіталу та запозичення на міжнародних фінансових ринках, членство у наднаціональних організаціях спроможні покращити якісні та кількісні характеристики економічного зростання України, що в свою чергу приводить до зближення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної.

Екологічні чинники. Спрямовані на підвищення рівня екологічної безпеки господарювання, передбачають радикальну перебудову відносин суспільства з навколишнім середовищем, екологізацію економічного розвитку й відбір пріоритетних напрямів природоохоронної діяльності.

Інституційне середовище впливає на організацію бухгалтерського обліку через свої функції: регулюючу, інформаційну, контролюючу.

Регулююча функція полягає в забезпеченні сталого та безпечного функціонування підприємств і передбачає розроблення та видання нормативно-правових актів, що регулюють діяльність підприємств, встановлення вимог і обмежень щодо їх діяльності та надання їм рекомендацій. На методичному етапі організації бухгалтерського обліку регулююча функція інституційного середовища реалізовує себе у вигляді надання суб'єктам господарювання інструкцій, рекомендацій, роз'яснень при змінах у законодавстві або прийнятті нових законів. На технічному етапі організації обліку регулююча функція знаходить своє застосування, наприклад, у наданні можливості суб'єктам господарювання за допомогою інформаційних технологій без паперових носіїв надсилати фінансові звіти до контролюючих органів, при цьому держава забезпечує інформаційну безпеку суб'єкту, який користується цією системою. На організаційний етап організації бухгалтерського обліку регулююча функція інституційного середовища впливає через розроблення кваліфікаційних вимог щодо освіти, кваліфікації, стажу роботи спеціалістів з бухгалтерського обліку, нормування їх праці, нормування санітарно-гігієнічних норм праці та ін.

Інформаційна функція полягає у наданні інформації фізичним та юридичним особам доступу до результатів діяльності підприємств. За допомогою інформаційної функ-

ції користувачі фінансової звітності підприємства з методичного етапу організації обліку можуть отримати інформацію про порядок відображення господарських операцій в обліку, про застосовувані реєстри обліку та форми звітності. Технічний етап організації обліку на підприємстві за допомогою інформаційної функції дозволить отримати інформацію про спосіб оброблення облікової інформації та надання фінансової звітності. З організаційного етапу інформаційна функція дозволяє відслідкувати систему адміністративного забезпечення ведення обліку та підготовки фінансової звітності.

Контролююча функція полягає у проведенні перевірок контролюючими органами дотримання законодавства та нормативних документів. На методичному етапі організації обліку контролююча функція інституційного середовища здійснюється у формі перевірок контролюючими органами правильності відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, правильності складання фінансової звітності, за порушення законодавчої і нормативної бази накладання штрафних санкцій та ін. На технічному етапі організації обліку при використанні інформаційних технологій в обліку може бути здійснений контроль за дотриманням ліцензійних прав використання програмних продуктів, що в свою чергу може призвести до накладання штрафу за використання неліцензійного програмного продукту в організації облікового процесу. На організаційному етапі здійснюється контроль з боку держави за дотримання норм робочого часу, санітарно-гігієнічних норм та інших норм праці облікових спеціалістів.

Економічна ефективність будь-якої соціально-економічної системи, її конкурентоспроможність визначальною мірою залежить від держави через реалізацію своїх функцій. Держава в межах цих функцій забезпечує умови для розвитку економіки, підвищення добробуту та соціальної захищеності громадян, підтримує цінову конкурентоспроможність завдяки створенню відповідних інститутів та забезпеченню їх діяльності. Функції інституційного середовища знаходять своє застосування на кожному організаційному етапі бухгалтерської системи підприємства.

Згідно з Господарським кодексом України [1] уряд має повноваження визначати заходи щодо вдосконалення й розвитку бухгалтерського обліку. Своє право уряд реалізував, схваливши Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [6] і Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [7]. У травні 2011 року Верховною Радою України було прийнято Закон України „Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зміни до Закону про бухгалтерський облік було внесено на виконання Програми економічних реформ на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» щодо застосування учасниками фінансового ринку міжнародних стандартів фінансової звітності, а також відповідно до Законів України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», «Про Державну програму економічного і соціального розвитку України на 2010 рік» і Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.

Основою запровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституційне середовище з урахуванням посилення ефекту інституціональної правонаступності у глобальному світі. Це значно сприятиме еволюційній гармонізації та уникнення розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ.

З огляду на те, як швидко і часто відбуваються зміни в нормативно-правовому середовищі, яке регламентує систему бухгалтерського обліку в країні, постає актуальність розвитку бухгалтерської професії. Професійна освіта й сертифікація бухгалтерів є важливим чинником забезпечення як достовірності фінансової звітності, так і економічної

роботи на підприємствах. Тому зміни й доповнення до чинного законодавства з бухгалтерського обліку мають передбачати обов'язковість затвердження регулятором програм підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів і відповідальність всіх суб'єктів регулятора й інших державних інституцій за стан розвитку професії.

Чітко визначеною має бути участь у роботі регуляторного органу професійних бухгалтерських об'єднань. Сьогодні чотири вітчизняні професійні бухгалтерські організації (ФПБАУ – федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, ФАБФ – федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів, АПКУ – асоціація професійних консультантів України, УАСБА – Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів) мають значний науково-практичний і міжнародний потенціал для здійснення активної участі в справі регулювання бухгалтерської діяльності. Вони є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) чи її регіональної групи Євразійської Ради Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (ЄРСБА), випускають періодичні фахові видання, супроводжують спеціалізовані сайти, бухгалтерські портали.

Разом з тим, статус українських бухгалтерських організацій у справі регулювання бухгалтерської діяльності потребує законодавчого посилення. Не зважаючи на те, що всі вони входять до громадських рад при міністерствах і відомствах України, мають можливість делегувати своїх представників до методологічної ради з питань бухгалтерського обліку при Мінфіні України, останнє засвідчує не стільки їх визнання в українській державі, скільки їхню активну громадсько-професійну позицію [2, с. 109]. Тому існує необхідність законодавчого закріплення обов'язкової участі професійних організацій у справі регулювання бухгалтерської діяльності в країні.

В Україні нормативні вимоги до перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів до 2012 року були розроблені тільки для фінансових установ, де чітко були визначені вимоги до освіти, кваліфікації та періодичності підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби. 12 січня 2012 року був прийнятий Закон України «Про професійний розвиток працівників», який визначає правові, організаційні та фінансові засади функціонування системи професійного розвитку працівників. Прийнятий Закон дозволяє підвищити рівень кадрової складової організації бухгалтерського обліку.

Отже, уряд держави повинен нести відповідальність за стан справ в економіці, оскільки він розробляє і реалізовує економічну політику в країні. На нашу думку, завдання економічної політики повинні визначатись необхідністю покращення рівня ділової активності наших підприємств, підтримкою рівня зайнятості населення, вирівнювання регіонів економічного розвитку з метою не допущення соціальної напруженості у суспільстві. Можна відокремити багато дієвих форм участі держави у функціонуванні економіки, які застосовуються у розвинених країнах і дають певний ефект, наприклад: громадські роботи з метою підтримки зайнятості населення і підвищення купівельної спроможності; стимулювання економічного зростання шляхом оптимізації оподаткування; зниження відсоткових ставок по кредитуванню; державної підтримки експорту; державні закупівлі продукції оборонного і науково-технічного характеру; державні закупівлі продукції сільськогосподарства і стратегічних видів сировини і матеріалів для системи державних резервів саме у вітчизняних виробників; встановлення гарантованих квот сільськогосподарським виробникам за умов недостатнього виробництва продуктів харчування та зростання цін на них та багато інших заходів зі сторони держави, що можуть забезпечити високе економічне зростання наших підприємств. Держава, використовуючи різні інституційні регулятори в межах різного роду стратегій, дозволяє підприємствам підвищувати економічну ефективність своєї діяльності, що в свою чергу підвищує рівень організації на підприємствах, у тому числі й організації бухгалтерської служби як основної служби, яка надає інформацію для управління підприємством.

Висновки і пропозиції. Таким чином, у процесі дослідження впливу правових, економічних, політичних, соціальних, зовнішньоекономічних та екологічних чинників інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку доведено, що інституційне середовище впливає на організацію бухгалтерського обліку через свої регулюючу, інформаційну та контролюючу функції на кожному етапі організації бухгалтерського процесу.

Список використаних джерел

1. *Господарський кодекс України* від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. *Завгородний В. П.* Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Завгородний, В. Я. Савченко. – К. : Блиц-Информ, 1995. – 832 с.
3. Капучак І. О. *Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності* / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2009. – № 2, т. 1. – С. 26-30.
4. *Податковий кодекс України* від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
5. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність* : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
6. *Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки* : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34.
7. *Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні* : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.

УДК 657.424

В.С. Амбарчян, аспірант

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

ВПЛИВ ЗМІН У МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ НА СТРУКТУРУ ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БАНКІВ УКРАЇНИ**В.С. Амбарчян, аспірант**

Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, г. Киев, Украина

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ НА СТРУКТУРУ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БАНКОВ УКРАИНЫ**V.C. Ambarchyan, PhD. Student**

Vadim Hetman Kiev national economic university, Kiev, Ukraine

THE INFLUENCE OF CHANGES IN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS RELATING FINANCIAL INSTRUMENTS ON THE STRUCTURE OF THE CHART OF ACCOUNTS FOR UKRAINIAN BANKS

У статті досліджено вплив змін у міжнародних правилах обліку та звітності на зміст окремих національних положень та інструкцій з обліку фінансових інвестицій банку. Обґрунтовано необхідність модифікації національних нормативних актів, що регулюють процедури поточного та підсумкового обліку інвестицій у боргові та пайові цінні папери в зв'язку із запровадженням нових МСФЗ з обліку фінансових інструментів. Визначено фактори, що зумовлюють необхідність модифікації структури рахунків з обліку інвестицій у пайові та боргові цінні папери Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. Проведено лінгвістичний аналіз найменувань розділів, груп та окремих рахунків Плану рахунків, визначено невідповідності термінів, що використовуються для їх характеристики. Запропоновано вдосконалену структуру Плану рахунків, що побудований з урахуванням вимог до класифікації та оцінювання фінансових інструментів, визначених у МСФЗ 9.

Ключові слова: план рахунків, фінансові інвестиції, МСФЗ 9, справедлива вартість, амортизована собівартість.

В статье исследовано влияние изменений в международных правилах учета и отчетности на содержание отдельных национальных положений и инструкций по учету финансовых инвестиций банка. Обоснована необходимость модификации национальных нормативных актов, которые регулируют процедуры текущего и итогового учета инвестиций в долговые и долевого ценные бумаги в связи с внедрением новых МСФО по учету финансовых инструментов. Определены факторы, определяющие необходимость модификации структуры счетов по учету инвестиций в ценные бумаги Плана счетов бухгалтерского учета банков Украины. Проведено лингвистический анализ названий разделов, групп и отдельных счетов Плана счетов, определены несоответствия терминов, используемых для их характеристики. Предложено усовершенствованную структуру Плана счетов, построенного с учетом требований к классификации и оценке финансовых инструментов, определенных в МСФО 9.

Ключевые слова: план счетов, финансовые инвестиции, МСФО 9, справедливая стоимость, амортизированная стоимость.

The article focuses on the research of the influence changes in international accounting rules on the content of certain native rules and instructions concerning bank financial investments accounting. The necessity to modify national rules, which regulate procedures of financial investments operating and final accounting, resulting from new IFRS implementation, is justified. Certain factors, which impulse some changes in the structure of accounts, used in securities accounting, are determined. Linguistic analysis of chapters, groups and separate accounts titles is performed, which enables to affirm the availability of terms disparity, which are used to characterize certain accounts. Improved structure of the Chart of accounts, build in accordance with requirements to financial instruments classification and subsequent measurement due to IFRS 9, is suggested.

Key words: chart of accounts, financial investments, IFRS 9, fair value, amortized cost.

Постановка проблеми. Облік фінансових інвестицій банку, що передбачає придбання та розміщення цінних паперів в інвестиційних портфелях, здійснюється за визначеними в національних положеннях та інструкціях правилами та процедурами. В свою чергу, національні нормативні акти сформовані на основі міжнародних стандартів обліку та звітності, що зумовлено необхідністю уніфікації облікових методик для складання фінансової звітності, яка має бути зрозумілою для користувачів незалежно від їх географічного та національного розміщення. Зміни в класифікації та методах оцінювання фінансових інструментів, що пов'язані із впровадженням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», призводять до необхідності модифікації процедури поточного обліку фінансових інвестицій банку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процедура поточного обліку фінансових інвестицій банку в контексті як національних, так і міжнародних правил обліку, дослі-

джувалася в працях багатьох науковців, серед яких на особливу увагу заслуговують роботи О.В. Небильцової, Р.С. Корщикової, Л.І. Лук'яненко, В.В. Ходзицької [1], О.Е. Кузьмінської, В.Б. Кириленка [2], Л.М. Кіндрацької [3], Л.П. Снігурської [4], А.Б. Полозова [5]. Робота О.В. Небильцової, Р.С. Корщикової, Л.І. Лук'яненко та В.В. Ходзицької присвячена розкриттю основних вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, що регулюють процедури поточного та підсумкового обліку фінансових інвестицій. О.Е. Кузьмінська, В.Б. Кириленко та Л.М. Кіндрацька зосереджують увагу на дослідженні методики обліку операцій з цінними паперами на етапі первинного, поточного та підсумкового обліку відповідно до національних положень та інструкцій. Л.П. Снігурська та А.Б. Полозов проводять аналіз впливу впроваджених стандартів з обліку фінансових інструментів на методику обліку фінансових інвестицій, а також прогнозують наслідки такого впливу на якість інформації, що подається у фінансових звітах.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження вищезазначених науковців зосереджуються на загальних аспектах обліку цінних паперів банку в контексті національних або міжнародних звітних стандартів. Разом з тим нещодавні зміни в міжнародних правилах обліку, що спричиняють необхідність модифікації рахунків з обліку фінансових інвестицій дійсного Плану рахунків, не набули достатнього висвітлення в наукових роботах, що і визначає актуальність цієї статті.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є наукове обґрунтування необхідності вдосконалення структури рахунків з обліку фінансових інвестицій Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України.

Виклад основного матеріалу. Поточний облік фінансових інвестицій передбачає фіксацію господарських операцій за документами, отриманими на етапі первинного обліку, на рахунках та в регістрах аналітичного і синтетичного обліку відповідно до правил, методик та принципів, визначених в нормативних актах НБУ. Основою для розроблення процедур поточного обліку цінних паперів слугують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а тому будь-які зміни в облікових положеннях не мають лишатися без уваги вітчизняних обліковців-методологів. Оперативне реагування на зміни міжнародних правил подання облікової інформації є гарантією збереження активної позиції Банку на світовому фінансовому ринку та суттєвого зменшення витрат на трансформацію звітів з метою їх приведення до міжнародних стандартів. А офіційно затверджена в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» позиція щодо складання банківської звітності за міжнародними стандартами, ставить перед банками завдання із коригування методик поточного обліку, в процесі якого формується та систематизується інформація для складання підсумкових фінансових звітів.

Зміни міжнародних правил обліку торкнулися як прямих, так і портфельних інвестицій. Та якщо для інвестицій в асоційовані та дочірні компанії методи оцінювання лишилися незмінними, то в правилах обліку портфельних інвестицій відбулися кардинальні зміни, що стосуються як методів оцінювання, так і ознак їх класифікації.

У зв'язку із запровадженням нових МСФЗ, що суттєво змінюють попередньо затверджені правила обліку фінансових активів, виникає необхідність коригування низки вітчизняних нормативних актів з обліку портфельних інвестицій банку (табл. 1).

У цій статті увага зосереджується на Плані рахунків бухгалтерського обліку банків України. Синтетичні рахунки з обліку фінансових інвестицій, що класифікуються як фінансові інструменти, розміщуються в першому та третьому класах Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України (рис. 1). У розділі 14 першого класу обліковуються цінні папери, що емітовані та рефінансуються НБУ, з їх подальшим поділом за п'ятьма групами залежно від типу операції та портфеля. Цінні папери, емітовані органами державної влади, органами місцевого самоврядування, банками, іншими фінансовими установами та нефінансовими підприємствами, обліковуються на рахунках тре-

того класу з деталізацією в трьох розділах, що відповідають трьом портфелям цінних паперів – торговому, на продаж та до погашення [9].

Таблиця 1

Нормативні акти НБУ, що потребують коригувань у зв'язку із запровадженням нових МСФЗ з обліку фінансових активів

Назва МСФЗ	Зміни в принципах обліку цінних паперів	Нормативні акти України, що потребують коригувань
МСФЗ 9 "Фінансові інструменти"	1) визнання двох видів оцінки фінансових інструментів: амортизована собівартість та справедлива вартість; 2) висунення нових критеріїв оцінювання фінансових активів; 3) формування нових вимог перекласифікації фінансових активів [6]	План рахунків бухгалтерського обліку банків України Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами в банках України
МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості"	встановлення нових правил оцінювання справедливої вартості фінансових активів [7]	Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами в банках України
Проект МСФЗ X "Фінансові інструменти: амортизована собівартість і зменшення корисності"	1) визначення нових принципів обліку фінансових активів за амортизованою собівартістю; 2) розроблення нової методики формування резервів внаслідок зменшення корисності фінансових активів [8]	Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями

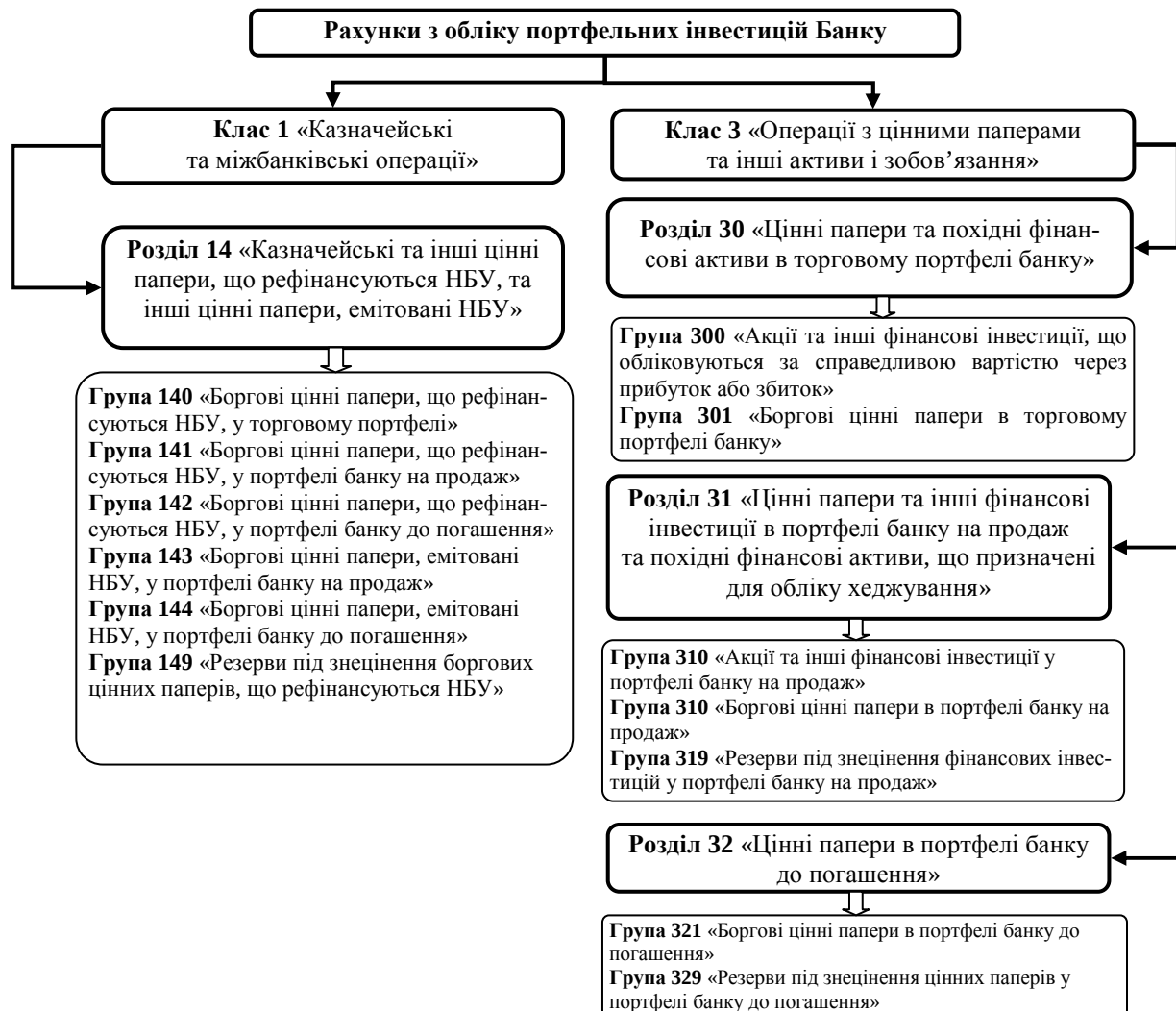


Рис. 1. Структура синтетичних рахунків з обліку портфельних інвестицій Банку

Вдосконалення Плану рахунків має бути здійснене з урахуванням двох умов, що виникли із затвердженням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Перша умова стосується змін у класифікації фінансових інструментів. Попередньо в Плані рахунків застосовувалася класифікація операцій з цінними паперами відповідно до категорій фінансових інструментів, визначених у п. 9 МСБО 39 – цінні папери в торговому портфелі, цінні папери, доступні для продажу, та цінні папери, утримувані до погашення [10]. Внаслідок втрати чинності положень МСБО 39 щодо класифікації фінансових інструментів та затвердження нової класифікації фінансових активів у МСФЗ 9 як таких, що «оцінюються у подальшому за амортизованою собівартістю, або за справедливою вартістю» (6, п. 4.1.1), виникає потреба коригування Плану рахунків через виділення груп рахунків за критерієм оцінювання – справедливою вартістю або амортизованою собівартістю.

Друга умова витікає з першої та полягає у необхідності виділення двох розділів у плані рахунків – пайових цінних паперів та боргових цінних паперів. Такий поділ пов'язаний із визначенням умов відображення в обліку фінансових активів за однією з двох оцінок: цінні папери оцінюються за амортизованою собівартістю, якщо вони утримуються з метою отримання контрактних грошових потоків, «які є лише погашенням основної суми та сплатою відсотків на непогашену основну суму» (6, п. 4.2.1); в усіх інших випадках оцінювання фінансових активів здійснюється за справедливою вартістю. Зрозуміло, що доходи у вигляді контрактних грошових потоків із виплатою основної суми та відсотків притаманні борговим цінним паперами, а інструменти, що не відповідають визначеним умовам та оцінюються за справедливою вартістю, – пайові цінні папери. Як виняток, боргові інструменти можуть також оцінюватися за справедливою вартістю у випадку невідповідності мети їх придбання обраній бізнес-моделі.

Крім двох основних умов зміни Плану рахунків, що пов'язані зі змінами в міжнародних звітних стандартах, виконання потребують дві додаткові умови, спрямовані на вдосконалення структури Плану рахунків.

Перша додаткова умова пов'язана з необхідністю внесення рахунків з обліку цінних паперів, що рефінансуються та емітовані НБУ з класу 1 Плану рахунків «Казначейські та міжбанківські операції» до третього класу рахунків «Операції з цінними паперами та інші активи і зобов'язання». Звичайно, за своєю формою інвестиційні операції банків з придбання цінних паперів НБУ є міжбанківськими, що ініціюються та проводяться Казначейством. Проте за економічною суттю такі операції відносяться до класичних операцій з цінними паперами, а процедура їх відображення в обліку не відрізняється від правил обліку цінних паперів, емітованих іншими органами та установами. Дотримуючись діючого облікового принципу превалювання сутності над формою, операції з придбання цінних паперів НБУ мають бути виключені з класу міжбанківських операцій та включені до класу операцій з цінними паперами. Другим аргументом на користь такого переміщення є необхідність приведення Плану рахунків у відповідність до головної умови його побудови – орієнтації на формування показників фінансової звітності. У Звіті про фінансовий стан (Балансі) Банку інформація про придбані цінні папери, що емітовані та рефінансуються НБУ, міститься в статтях «Цінні папери банку в портфелі на продаж» та «Цінні папери в портфелі банку до погашення», а в примітках до відповідних статей включені до складу державних облігацій [11]. Баланс Банку побудований таким чином, що всі придбані боргові цінні папери, якщо їхнім емітентом є державні органи, групуються в одну статтю, а отже, об'єктивних причин для подання рахунків з обліку емітованих та рефінансованих НБУ цінних паперів відокремлено від інших фінансових інструментів банку немає.

Друга додаткова умова полягає в необхідності надання конкретності всій сукупності термінів, що використовуються в Плані рахунків для позначення різних цінних паперів, що використовуються в процесі фінансового інвестування. Якщо для облігацій та депозитних сертифікатів, що емітовані та рефінансуються НБУ, дається однозначне визначення розділу «цінні папери», а в групах цього розділу інвестиції визначаються як «боргові цінні папери», то для рахунків з обліку цінних паперів у третьому класі визначення застосовуються вибірково і несистемно (табл. 2).

Таблиця 2

Найменування груп та розділів рахунків з обліку фінансових інвестицій

Портфель цінних паперів	Розділ	Група	
		Цінні папери з фіксованим прибутком	Цінні папери з нефіксованим прибутком
Торговий портфель	30 "Цінні папери...в торговому портфелі банку"	301 "Боргові цінні папери..."	300 "Акції та інші фінансові інвестиції..."
Портфель на продаж	31 "Цінні папери та інші фінансові інвестиції в портфелі банку на продаж..."	311 "Боргові цінні папери..."	310 "Акції та інші фінансові інвестиції..."
Портфель до погашення	32 "Цінні папери в портфелі банку до погашення"	321 "Боргові цінні папери..."	-

Так, розділ 30 «Цінні папери ... в торговому портфелі банку» включає дві групи, що стосуються обліку фінансових інвестицій: групу 300 «Акції та інші фінансові інвестиції...» та групу 301 «Боргові цінні папери...». Це дозволяє зробити висновок, що в торговому портфелі банку до категорії «фінансові інвестиції» включаються тільки пайові фінансові інструменти.

У той же час всі цінні папери, що потрапляють у портфель на продаж, визначаються як фінансові інвестиції, про що можна судити з назви розділу 31 «Цінні папери та інші фінансові інвестиції в портфелі банку на продаж ...». Боргові цінні папери, що придбаються з метою їх утримання до моменту погашення, обліковуються на рахунках розділу 32 «Цінні папери в портфелі банку до погашення» та не класифікуються як фінансові інвестиції.

Таким чином, цінні папери з нефіксованим прибутком (акції) визнаються фінансовими інвестиціями в обох портфелях, у той час, як боргові цінні папери класифікуються як фінансові інвестиції виключно в портфелі на продаж. Крім того, всі цінні папери, що потрапляють до портфеля на продаж, автоматично починають класифікуватися як фінансові інвестиції, незважаючи на їх економічну природу – пайову чи боргову. Логічним висновком проведеного аналізу є відсутність системності та послідовності в термінологічному позначенні операцій з цінними паперами в Плані рахунків, адже операціями з фінансового інвестування визнаються інвестиції в будь-які цінні папери незалежно від їх форми – пайової чи боргової. Тож всі цінні папери, включно з тими, що розміщуються в торговому портфелі та портфелі до погашення, мають класифікуватися як «фінансові інвестиції». Проте враховуючи те, що до складу фінансових інвестицій належать й інвестиції в асоційовані та дочірні компанії, за класом має зберігатися узагальнена назва операцій з цінними паперами, а інвестиційний характер операцій має відображатися в назві розділів.

Схематично результати виконання двох головних та двох додаткових умов модифікації структури рахунків з обліку інвестицій у боргові та пайові цінні папери зображено на рисунку 2.

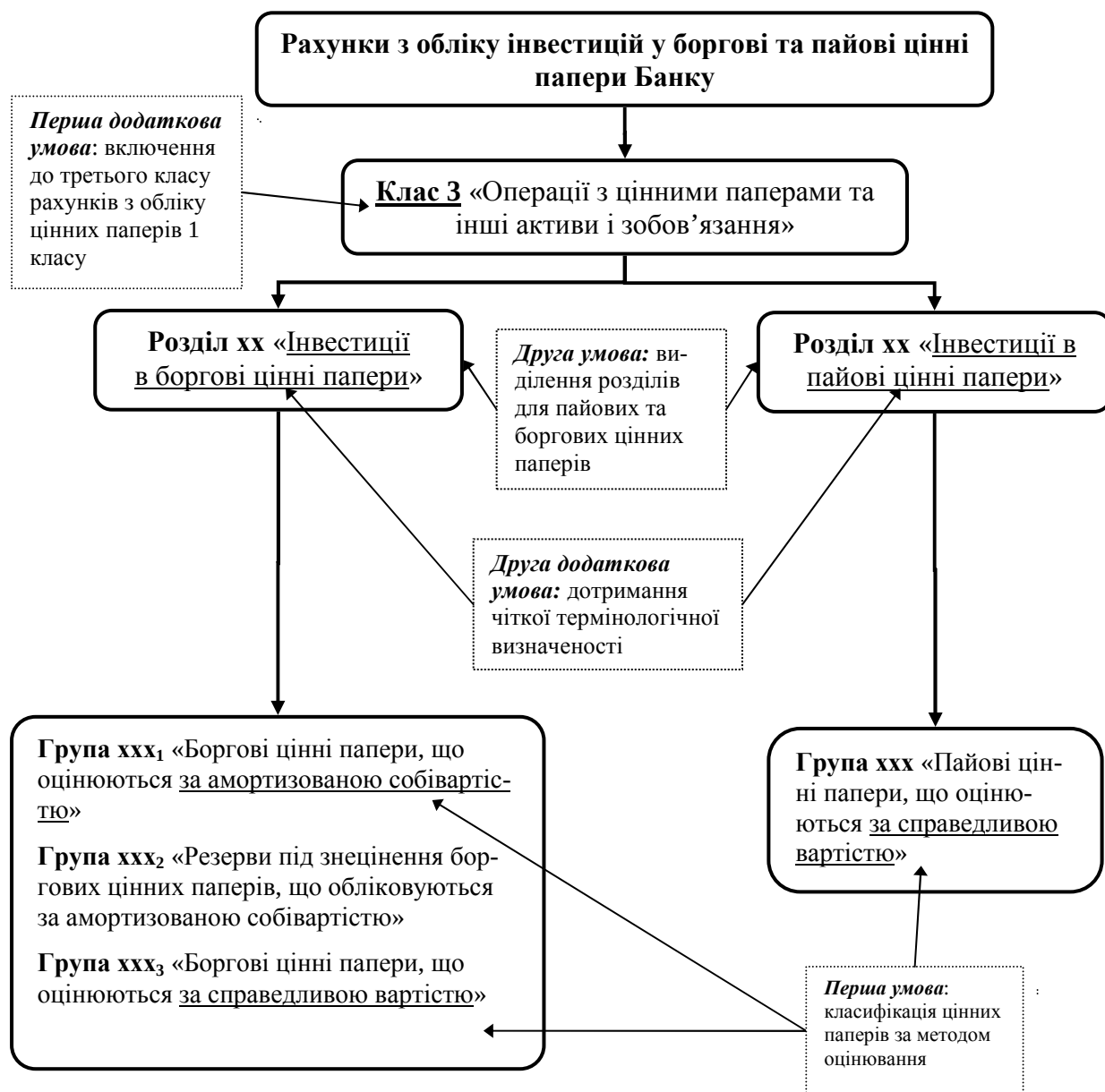


Рис. 2. Структура вдосконаленого Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України

З врахуванням вищевизначених умов модифікації рахунків з обліку інвестицій у цінні папери, План рахунків бухгалтерського обліку банків України набуває нової форми (табл. 3).

У запропонованому Плані рахунків всі рахунки з обліку цінних паперів згруповані в класі 3 «Операції з цінними паперами та інші активи і зобов'язання», що відповідає першій додатковій умові, з подальшою деталізацією боргових цінних паперів за емітентами в рахунках кожної групи. Для виконання другої умови всі рахунки з обліку цінних паперів формують 2 розділи – «Інвестиції в боргові цінні папери» та «Інвестиції в пайові цінні папери». Інвестиційний характер операцій відповідно до другої додаткової умови розкрито в назві розділів: «Інвестиції в боргові цінні папери» та «Інвестиції в пайові цінні папери». Вимоги першої умови виконано через виділення груп цінних паперів за методом оцінювання, при чому для пайових інструментів виокремлена єдина група «Пайові цінні папери, що оцінюються за справедливою вартістю», а для боргових інструментів таких груп дві – відповідно оцінкам за амортизованою собівартістю та справедливою вартістю.

Таблиця 3

*Структура вдосконаленого Плану рахунків з обліку інвестицій у пайові
та боргові цінні папери*

Клас 3. Операції з цінними паперами та інші активи і зобов'язання		
xx	<i>Інвестиції в боргові цінні папери</i>	
xxx	<i>Боргові цінні папери, що оцінюються за амортизованою собівартістю</i>	
xxxx	A	Боргові цінні папери, емітовані НБУ, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, рефінансовані НБУ, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери органів державної влади, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери органів місцевого самоврядування, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, випущені банками, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, випущені небанківськими фінансовими установами, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери нефінансових підприємств, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	KA	Неамортизований дисконт за борговими цінними паперами, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Неамортизована премія за борговими цінними паперами, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Нараховані доходи за борговими цінними паперами, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxxx	A	Просрочені нараховані доходи за борговими цінними паперами, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxx	<i>Резерви під знецінення боргових цінних паперів, що оцінюються за амортизованою собівартістю</i>	
xxxx	KA	Резерви під знецінення боргових цінних паперів, що оцінюються за амортизованою собівартістю
xxx	<i>Боргові цінні папери, що оцінюються за справедливою вартістю</i>	
xxxx	A	Боргові цінні папери, емітовані НБУ, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, рефінансовані НБУ, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери органів державної влади, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери органів місцевого самоврядування, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, випущені банками, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери, випущені небанківськими фінансовими установами, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Боргові цінні папери нефінансових підприємств, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	АП	Переоцінка боргових цінних паперів, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	KA	Неамортизований дисконт за борговими цінними паперами, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Неамортизована премія за борговими цінними паперами, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Нараховані доходи за борговими цінними паперами, що оцінюються за справедливою вартістю
xxxx	A	Просрочені нараховані доходи за борговими цінними паперами, що оцінюються за справедливою вартістю
xxx	<i>Резерви під знецінення боргових цінних паперів, що оцінюються за справедливою вартістю</i>	
xxxx	KA	Резерви під знецінення боргових цінних паперів, що оцінюються за справедливою вартістю
xx	<i>Інвестиції в пайові цінні папери</i>	
xxx	<i>Цінні папери з нефіксованим прибутком, що оцінюються за справедливою вартістю</i>	
xxxx	A	Пайові цінні папери, що випущені банками
xxxx	A	Пайові цінні папери, що випущені небанківськими фінансовими установами
xxxx	A	Інші пайові цінні папери
xxxx	АП	Переоцінка пайових цінних паперів
xxxx	A	Нараховані доходи за пайовими цінними паперами
xxx	<i>Резерви під знецінення пайових цінних паперів, що оцінюються за справедливою вартістю</i>	
xxxx	KA	Резерви під знецінення пайових цінних паперів, що оцінюються за справедливою вартістю

Висновки і пропозиції. В результаті дослідження змін у міжнародних правилах обліку фінансових інструментів було визначено перелік вітчизняних нормативних актів, що потребують відповідних коригувань. Основна увага була зосереджена на Плані рахунків бухгалтерського обліку банків України, в якому визначено перелік рахунків, на яких відображаються операції з фінансовими інвестиціями банку. В процесі дослідження було визначено дві умови вдосконалення Плану рахунків, пов'язані із затвердженням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», що полягають у необхідності класифікації рахунків за видом інструменту (борговий або пайовий) та методом оцінювання (амортизована собівартість або справедлива вартість). Крім того, запропоновано дві додаткові умови, перша з яких стосується вилучення рахунків з обліку цінних паперів, що придбаються або рефінансуються НБУ, з першого класу Плану рахунків та переміщення до третього класу. Друга додаткова умова передбачає проведення лінгвістичного аналізу найменувань рахунків через встановлення єдиних термінологічних позначень для операцій, що мають однаковий економічний зміст. У результаті виконання двох основних та двох додаткових умов, було вдосконалено структуру рахунків з обліку фінансових інвестицій банку Плану рахунків.

Список використаних джерел

1. *Облік і звітність за міжнародними стандартами* : навч. посіб. / О. В. Небильцова, Р. С. Корщикова, Л. І. Лук'яненко, В. В. Ходзицька. – К. : КНЕУ, 2011. – 453 с.
2. *Кузьмінська О. Е.* Організація обліку в банках : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / О. Е. Кузьмінська, В. Б. Кириленко. – К. : КНЕУ, 2002. – 282 с.
3. *Кіндрацька Л. М.* Фінансовий та управлінський облік у банках : підручник / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2009. – 816 с.
4. *Снігурська Л. П.* Огляд змін у МСФЗ щодо обліку фінансових інструментів та формування фінансової звітності, запланованих на 2010-2011 роки / Л. П. Снігурська // Вісник НБУ. – 2011. – № 1. – С. 44-52.
5. *Полозов А. Б.* IFRS 9 «Финансовые инструменты» – плюсы и минусы досрочного применения [Электронный ресурс] / А. Б. Полозов. – Режим доступа : http://gaap.ru/articles/ifrs_9_finansovye_instrumenty_plyusy_i_minusy_dosrochnogo_primeneniya.
6. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. *Exposure Draft ED/2009/12 “Financial investments: amortized cost and impairment”* [Electronic resource]. – Access mode: www.ifrs.org/.../Financial...Financial.../vbEDFI_Impairment_Nov09.pdf.
9. *План рахунків бухгалтерського обліку банків України* [Електронний ресурс] : затв. постановою Правління НБУ від 17.06.2004 № 280. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. *Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України* [Електронний ресурс] : затв. постановою Правління НБУ від 24.01.2011 р. № 373. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

УДК 657.1

О.Ю. Акименко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**РАЦІОНАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ОСНОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ****Е.Ю. Акименко**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**РАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА КАК ОСНОВА ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ****E.J. Akymenko**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**RATIONAL ORGANIZATION OF THE ACCOUNTING AS THE BASE OF THE
EFFECTIVE MANAGEMENT OF AN ENTERPRISE**

Висвітлено проблеми організації обліку на підприємствах України. Запропоновано систему узагальнених та доповнених принципів організації обліку в умовах впровадження сучасних методів управління. Сформовано пропозиції щодо вдосконалення організації обліку на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, організація обліку, обліковий процес, принципи організації обліку, облікова політика, обліковий апарат.

Высветлены проблемы организации учета на предприятиях Украины. Предложена система обобщенных и дополненных принципов организации учета в условиях внедрения современных методов управления. Сформированы предложения по усовершенствованию организации учета на отечественных предприятиях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, организация учета, учетный процесс, принципы организации учета, учетная политика, учетный аппарат.

The problems of organization of the accounting on the Ukrainian's enterprises are showed in the article. The system of generalized and supplemented principles of organization of the accounting in cases of inculcation of the modern methods of management is proposed. Propositions of improvement of organization of the accounting on the domestic enterprises are made.

Key words: accounting, organization of accounting, account process, principles of accounting, accounting policy, accounting service.

Постановка проблеми. Трансформаційні перетворення економіки України вимагають від вітчизняних підприємств пошуку шляхів підвищення ефективності їх діяльності. Постійно зростаючий зв'язок науки і виробництва, широке впровадження в усіх сферах діяльності наукомістких технологій, постійне оновлення або ж удосконалення продукції, впровадження сучасних форм і методів управління потребують досягнення відповідного рівня раціональної організації бухгалтерського обліку. Без належної організації бухгалтерського обліку неможливо досягнути позитивних результатів діяльності, оскільки вона є одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорукою рентабельності в майбутньому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом опубліковано велику кількість праць зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, присвячених дослідженню питань організації бухгалтерського обліку та проблемам його забезпечення, раціоналізації, самовдосконалення. Серед вітчизняних дослідників зазначених питань слід назвати таких науковців, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, П.І. Гайдуцький, Н.М. Грабова, В.А. Дерій, В.П. Завгородній, М.Ю. Карпушенко, Ю.А. Кузьминський, О.П. Кундря-Висоцька, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська, С.В. Свірко, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, М.М. Шигун та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на вагомий внесок вищеперелічених учених у розв'язання завдань, присвячених організації бухгалтерського обліку на підприємстві, у науковій літературі бракує комплексних досліджень у напрямі наукового обґрунтування забезпечення раціональної організації обліку в контексті трансформації моделі господарювання. Також вимагають більш глибокого дослідження й узагальнення складові об'єктів організації обліку, які на підприємс-

тві повинні бути врегульовані розпорядчими документами, а саме: положенням про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями, розпорядчим документом з облікової політики, графіком документообігу, планами проведення інвентаризації.

Таким чином, існуючі теоретичні і практичні проблеми, пов'язані з процесами створення, вибору форм організації обліку та необхідністю їх удосконалення, зумовили актуальність теми та напряму дослідження.

Постановка завдання. Дослідження та узагальнення різних поглядів економістів на термін «організація» дало змогу уточнити його сутність з позиції сучасного системного підходу. Організація – це впорядкування, взаємодія всіх елементів певної системи, що перебувають у певній функціональній залежності між собою. Таким чином, упорядкування всіх елементів системи бухгалтерського обліку характеризує організацію бухгалтерського обліку, яка полягає в цілеспрямованому вдосконаленні механізму, структури і процесів обліку, і тому раціональна організація бухгалтерського обліку є системою практичного здійснення прийомів та способів відображення господарських операцій, які забезпечують дійовий контроль і всебічний аналіз за мінімальної затрати праці і коштів [6, с. 12].

Метою статті є дослідження теоретико-методичних засад раціональної організації обліку, яка б забезпечувала потреби ефективного управління підприємством.

Викладення основного матеріалу дослідження. Інтеграція України в Європейське співтовариство вимагає зближення нормативно-правового регулювання всіх сфер суспільно-економічного життя, в тому числі відповідного коригування інформаційного забезпечення економічних процесів, та визначає необхідність подальшого вдосконалення організації обліку на підприємстві. “Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов'язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю... Будучи сервісним центром з генерування інформації для процесу управління, система обліку дає важливу інформацію, яка дозволяє управлінцям контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати ресурси, здійснювати оцінку результатів роботи підприємства” [13, с. 17].

Таким чином, під організацією обліку слід розуміти сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [10, с. 6]. Серед проблем організації обліку можна виділити: по-перше, формування облікової політики як важливої складової процесу організації бухгалтерського обліку; по-друге, організацію праці бухгалтерської служби в управлінській структурі підприємства.

Побудова організації обліку передбачає порядок, який можна структурувати в етапи (рис. 1).



Рис. 1 Основні етапи організації обліку на підприємстві

Раціональна організація обліку базується на принципах, які направлені на досягнення єдиної мети – забезпечення оперативною, достовірною та перевіреною інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів (рис. 2) [6, 10].

Організація обліку передбачає, що підприємству необхідно самостійно визначити облікову політику, яка у свою чергу забезпечує нормальне функціонування систем обліку та управління, обрати форму бухгалтерського обліку, затвердити правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до вирішення проблеми формування облікової політики. Вважаємо, що найбільш аргументованим є підхід М.С. Пушкаря, на думку якого облікову політику, як “..конституцію підприємства, яка передбачає права і обов’язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів”, доцільно розглядати на міжнародному рівні, рівні держави та на рівні підприємства [9, с.26].

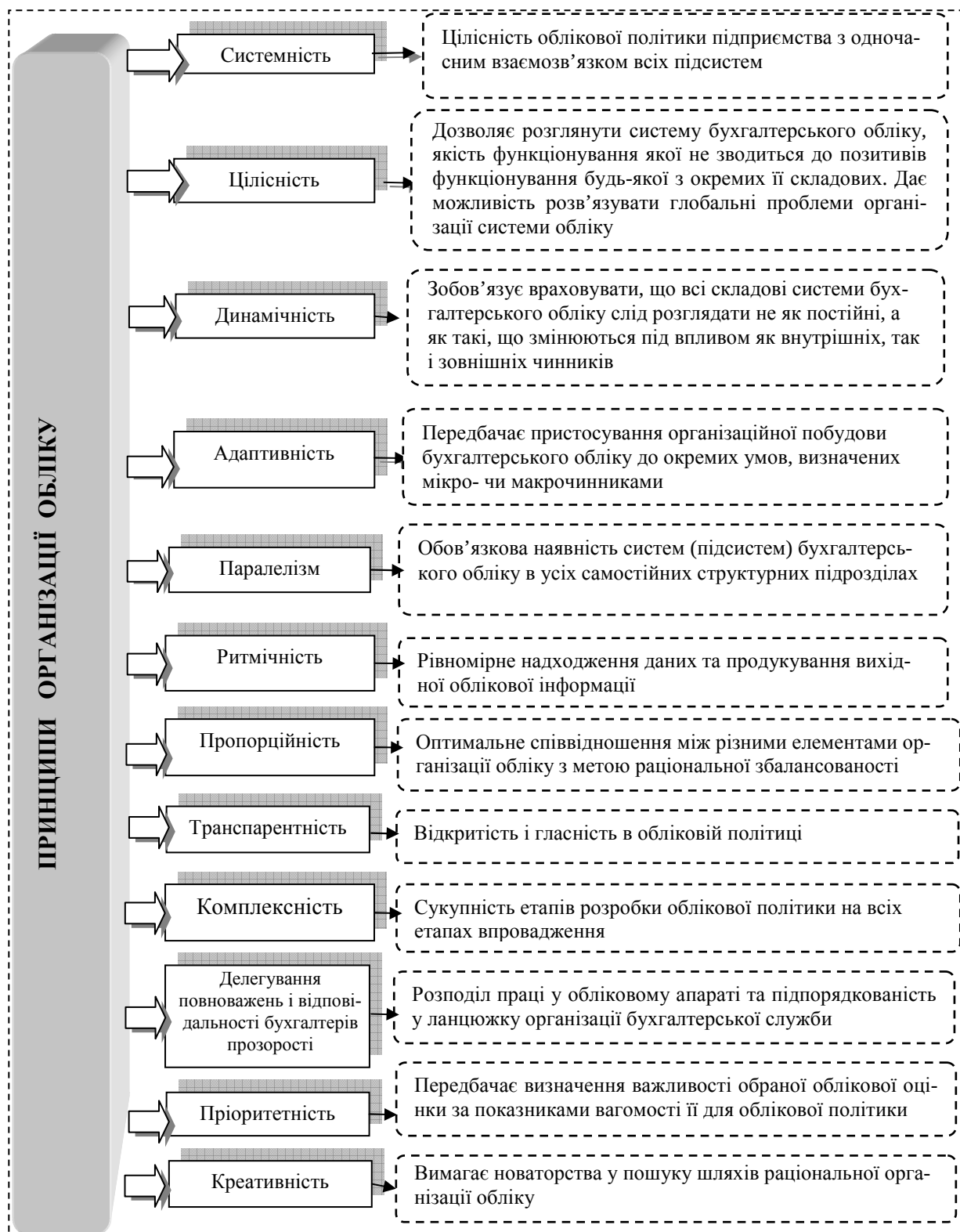


Рис. 2 Принципи раціональної організації обліку

На міжнародному рівні облікову політику формує Європейська комісія та комітет із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Вони видають директиви щодо уніфікації та гармонізації фінансової звітності, розробляють стандарти бухгалтерського обліку. На рівні держави облікову політику формує Верховна рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів через прийняття нормативних актів щодо обліку, аудиту, звітності.

На рівні підприємства під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджену апаратом управління сукупність варіантів реалізації підприємством методів та процедур бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставленої мети у фінансово-господарській діяльності, в межах діючого законодавства і принципів бухгалтерського обліку.

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначає три типи випадків, при яких змінюється облікова політика – при зміні статутних вимог, вимог органу, який затверджує П(С)БО, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [16]. Згідно з новими вимогами до формування фінансової звітності, викладеними у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», форми фінансової звітності зазнали певних змін [15]. Тому, бухгалтерам слід швидко відреагувати на дані новації, які являють собою продовження реформування системи бухгалтерського обліку України відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Нормальне функціонування підприємства залежить від належної організації роботи його персоналу, в тому числі бухгалтерської служби. До ієрархічних (вертикальних) типів структур прийнято відносити лінійну, лінійно-штабну, лінійно-функціональну та дивізійну організаційні структури. Разом з тим сучасні економічні умови викликають потребу в ускладненні структур управління і появі нових видів структур організації діяльності підрозділів підприємств і бухгалтерської служби зокрема.

М.Шигун висуває вимоги, яким повинна відповідати структура бухгалтерської служби: 1) узгодженість між відділами та виконавцями; 2) зв'язок між бухгалтерською службою та іншими структурними підрозділами підприємства, із зовнішніми органами, службами, суб'єктами; 3) оперативність керівництва та швидкість виконання поставлених завдань; 4) висока якість інформаційного обслуговування внутрішніх та зовнішніх користувачів; 5) доведення до необхідного мінімуму кількості облікових операцій та ліквідація дублювання функцій обліку господарських операцій; 6) економічність у формуванні штату бухгалтерської служби [14, с. 216]. В сучасних дослідженнях наводяться різні елементи організації бухгалтерської служби. Організаційна структура бухгалтерської служби формується, виходячи зі змісту конкретних облікових робіт, їх обсягу, вимог до них, визначення рівня та обсягу розподілу завдань і делегування повноважень, необхідності створення підрозділів та оцінки кількості облікових фахівців в кожному з них. На основі вказаних складових приймається рішення щодо вибору конкретного типу структурної конфігурації, тобто загальної схеми побудови бухгалтерської служби, яка відповідатиме цілям функціонування підприємства, враховуватиме особливості бізнес-процесів.

Висновки і пропозиції. На сучасному етапі організація обліку відіграє стратегічну роль в управлінні діяльністю підприємства, тому існуючі проблеми потребують постійного вирішення і дозволяють окреслити першочергові шляхи вдосконалення організації обліку на підприємстві:

— регламентувати організацію праці облікового апарату Положенням про підрозділ (бухгалтерську службу), що дасть змогу визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством; закріпити внутрішню структуру підрозділу; розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу; забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій; обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу [5];

— регламентувати організацію праці облікового апарату Положенням про інвентаризацію, із відповідним зазначенням інформації щодо: інвентаризаційних комісій для різних об'єктів обліку; термінів проведення інвентаризацій майна; переліку матеріально відповідальних осіб та обсягів їх відповідальності; норм природних втрат, що можуть бути списані за рахунок підприємства [5];

— закріпити порядок руху документів на підприємстві у Положенні про документування та документообіг, додатком до якого буде графік документообігу;

— удосконалити структуру розпорядчого документа про облікову політику підприємства, враховуючи елементи облікової політики щодо необоротних активів; оборотних активів; власного капіталу та зобов'язань; доходів, витрат та фінансових результатів; елементів облікової політики щодо звітності та політики податкового обліку;

— застосувати новітні комп'ютерні програми бухгалтерського обліку;

— трансформувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ, що потребує врахування норм цих стандартів та їх адекватного відображення на умовах достовірності та об'єктивності.

Сьогодні очевидна потреба в оновленні концепції організації бухгалтерського обліку та підвищення ролі обліку в інформаційному забезпеченні управління.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінко та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.
2. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : [курс лекцій] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
3. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посіб.] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
4. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.
5. Кулик В. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. Кулик, М. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 12-18.
6. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку / О. П. Кундря-Висоцька. – К. : Алерта, 2007. – 223 с.
7. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : [монографія] / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К., 2006. – 237 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
9. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулєпова. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
10. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
11. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 424 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
13. Пушкар М. С. Теорія і практика форм облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль, 2010. – 260 с.
14. Сльозко Т. М. Організація обліку / Т. М. Сльозко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 224 с.
15. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
16. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2(52). – С. 216-218.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОСНОВИ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА МІКРО- ТА МАКРОРІВНЯХ

УДК 657.221:504.03

І.В. Замула, д-р екон. наук,

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

ГЕНЕТИЧНО МОДИФІКОВАНІ ОРГАНІЗМИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

И.В. Замула, д-р. экон. наук, профессор

Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина

ГЕНЕТИЧЕСКИ МОДИФИЦИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗМЫ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

Irina V. Zamula, Doctor of Economic Sciences, Professor,

Zhitomir State Technological University, Zhitomir, Ukraine

GENETICALLY MODIFIED ORGANISMS: ACCOUNTING ASPECT

Розкрито поняття, нормативне регулювання та порядок оприлюднення інформації щодо генетично модифікованих організмів у продуктах споживання на Україні. Запропоновано методологічні засади бухгалтерського обліку таких організмів для суб'єктів господарювання, що виробляють продукцію з генетично модифікованими організмами.

Ключові слова: бухгалтерський облік генетично модифікованих організмів, оцінювання генетично модифікованих організмів, генетично модифіковані організми.

Раскрыто понятие, нормативное регулирование и порядок раскрытия информации о генетически модифицированных организмах в продуктах потребления на Украине. Предложены методологические основы бухгалтерского учета таких организмов для субъектов хозяйствования, которые производят продукцию с генетически модифицированными организмами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет генетически модифицированных организмов, оценка генетически модифицированных организмов, генетически модифицированные организмы.

Term, normative regulation and way of proclamation of information towards genetically modified organisms in consumers' products in Ukraine have been revealed. Methodological aspects of accounting for GMO for business entities which produce goods with genetically modified organisms have been suggested.

Key words: accounting for GMO, estimation of GMO, genetically modified organisms.

Актуальність теми дослідження. Значне погіршення стану навколишнього природного середовища в останні десятиріччя все більше впливає на якість життя населення, зросла кількість екологічно обумовлених захворювань, більшість людей в Україні проживають в умовах постійного перевищення гранично допустимих концентрацій шкідливих для здоров'я речовин у навколишньому середовищі, що найзначніше проявляється у сфері споживання, а саме у продуктах харчування.

Однією з особливостей сучасного суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів, пов'язаних із захистом довкілля. Наслідком цього стало застоювання у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з найбільших загроз сучасності – генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біологічного та генетичного різноманіття. Незважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження ГМО, що погіршує якість продукції та негативно впливає на здоров'я людей. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко зазначив, що з проведених у тестовому режимі випробувань 42 продуктів ГМО виявлено у 18 з них [8, с. 6].

Обсяги виробництва ГМ-продукції з часом зростають, що зумовлено їх значною прибутковістю. Так, фермери США, які вирощували трансгенну сою, отримали за 2006 р. додатковий дохід 1170 млн дол США. У світі ж трансгенні рослини у 2007 р. вирощувалися вже на 114,3 млн га, і кожен з цих гектарів давав від 20 до 70 дол США додаткового доходу [1, с. 29].

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн та підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною. Отже, ця проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань, присвячених економічній інтерпретації проблем забруднення довкілля, виробництва екологічно чистої продукції, застосування генної інженерії, займалися О.В. Ангурець, С.Н. Вадзюк, Л.С. Гринів, С.І. Дорогунцов, Л. Максимів, Н.М. Малюга, А.Д. Остапенко, С.А. Подолінський, М. Руденко, К.М. Ситник, О.І. Ситник, Я.В. Соколов, С.Н. Тимочко, М.А. Хвесик, В.О. Шевчук. Питанням відображення в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання ГМО, використаних у виробництві, та вмісту ГМО у готовій продукції присвячено праць не було.

Щодо законодавчого регулювання вмісту ГМО у продуктах споживання, то 2002 р. на розгляд Верховної Ради України винесено законопроект “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні та практичному використанні ГМО”. Зокрема, в проекті закону передбачалося покарання для виробників, що вирощують ГМ-рослини через можливість горизонтального перенесення генів. Законопроект пройшов перше читання, але зазнав неабиякої критики. Лише 31 травня 2007 р. прийнято Закон України “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів”.

Відповідно до ст. 13 зазначеного Закону, промислове виробництво та введення в обіг ГМО, а також продукції, отриманої з використанням ГМО, дозволяється лише після їх державної реєстрації [5]. Але механізмів дії цього Закону забезпечено не було, тому обіг генетично модифікованої продукції на українському ринку був юридично забороненим, але фактично неконтрольованим.

З 1 серпня 2007 р. Кабінет Міністрів України (КМУ) ухвалив Постанову “Питання обігу харчових продуктів, що містять ГМО та/або мікроорганізми” [3]. Цією Постановою передбачено:

- запровадження обов'язкового маркування харчових продуктів, які містять або можуть містити ГМО;
- зазначення якісного складу ГМО або мікроорганізмів, вміст яких перевищує 0,9 %;
- заборона ввезення, виробництва та реалізації дитячого харчування, що містить ГМО.

У 2008 р. КМУ скасовано зазначену Постанову. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко повідомив, що скасування постанови Кабміну про маркування продукції, що містить ГМО, вимагає американська частина групи зі вступу України до СОТ [9, с. 5]. Однак це дискримінує права громадян України, надані їм ст. 50 Конституції України щодо вільного доступу до інформації про якість харчових продуктів.

Станом на 2008 р. поводження з ГМО в Україні регулював “Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин” [10]. У цьому ж році Наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики затверджено Державний стандарт “ДСТУ 4518:2008 Національний стандарт України. Продукти харчові. Маркування для споживачів. Загальні правила” № 267 від 4 серпня 2008 р., який у рекомендаційній формі встановлював норми маркування продукції, що містить ГМО.

Виробникам продукції запропоновано добровільно в рекламних цілях проводити маркування на відсутність ГМО. Проте достовірність інформації при такому маркуванні ніким не контролювалася, що спричиняло зловживання. В Україні діяли три лабораторії для досліджень на наявність ГМО, а необхідно їх мати щонайменше 27, на що потрібно 15 млн грн. Ще 2 млн грн потрібно на запровадження національних методик дослідження [9, с. 5]. Тому контроль за якістю продукції, а також достовірністю інформації про продукцію на етикетках фактично не здійснювався.

З 2009 р. контрольованість процесу обігу ГМО почала набирати оберти:

- Рада національної безпеки і оборони України своїм рішенням від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” вирішила: розробити та внести до 1 жовтня 2009 р. в установленому порядку на розгляд Верховної Ради України законопроект про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження маркування продукції, яка містить ГМО, відповідно до міжнародних стандартів [4, с. 11];

- з 1 червня 2009 р. набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України № 114 “Про затвердження Порядку державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням” від 18 лютого 2009 р.;

- з 1 липня 2009 р. діє Постанова Кабінету Міністрів України № 468 “Про затвердження Порядку етикетування харчових продуктів, які містять генетично модифіковані організми або вироблені з їх використанням та вводяться в обіг” від 13 травня 2009 р.;

- з 01 вересня 2009 р. на базі випробувального центру ДП “Луганськстандартметрологія” функціонує лабораторія з перевірки харчових продуктів на вміст ГМО [2]. На створення лабораторії у Луганську витрачено близько 1 млн грн. За словами генерального директора ДП “Луганськстандартметрологія” В’ячеслава Шахова, в Україні існує тільки дві аналогічні лабораторії – у Києві та Вінниці, а до вересня мали відкрити не менше п’ятнадцяти [2];

- з 24 листопада 2009 р. введено в дію Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі” [6].

З 2010 р. реалізовано законодавчу вимогу щодо обов’язкового маркування продуктів харчування на вміст у них ГМО.

Практичну реалізацію положень діючих нормативних документів за умови відповідної організації здатна забезпечити система бухгалтерського обліку через надання інформації про фактичний склад сировини і матеріалів, використаних для виробництва продукції.

Метою дослідження є розроблення системи забезпечення зовнішніх і внутрішніх відносно підприємства користувачів інформацією з системи бухгалтерського обліку про якість і безпечність продукції, що виробляється.

Виклад основного матеріалу. В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на якість продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров’я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Захист споживачів можна забезпечити через розміщення на ярлику товару інформації про ризик, пов’язаний з його використанням. Така інформація частково знімає відповідальність з виробника, але не завжди втримує покупця від споживання зазначеного товару. Такі випадки є проявом недостатньої екологічної свідомості суспільства. Проте навіть незалежно від того, шкідлива чи корисна така продукція та чи використають всі користувачі зазначену інформацію, покупці мають право знати з чого вона складається.

У світі існують прецеденти розміщення на етикетках до товарів неправильної та неправдивої інформації. Завдання уряду через законодавство не допустити, щоб виробники наводили неправильні та неточні дані про склад і властивості товарів й послуг, або приховували таку інформацію.

Група експертів з етичних аспектів біотехнології при Європейській Комісії (1995 р.) у випадках істотної модифікації продуктів харчування засобами генетичної інженерії висуває такі вимоги щодо інформації:

- корисність і об'єктивність;
- чіткість, зрозумілість, непереобтяженість технологічною термінологією;
- правдивість з повним викладом застережень щодо можливостей фальсифікації;
- наявність достатнього правового забезпечення, доступність для контролю та забезпеченість штрафними компенсаційними можливостями [12, с. 16-17].

Більшість вітчизняних суб'єктів господарювання не надають інформацію про склад своєї продукції, стверджуючи, що це комерційна таємниця. Хоча згідно з Постановою КМУ “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці”, не становить комерційної таємниці “інформація про забруднення навколишнього природного середовища, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю” [7]. Отже, приховувати інформацію про вміст речовин, що шкодять здоров'ю людини та навколишнього природного середовища, є порушенням норм чинного законодавства України. Хоча в ньому і не зазначено, у якому вигляді необхідно розкривати інформацію, вважаємо, що це і є одним із факторів порушення його вимог.

Кількість генетично модифікованих рослин, тварин, мікроорганізмів постійно зростає і хоча питання про безпеку ГМО для людини офіційно залишається неврегульованим, споживач повинен бути повністю поінформованим про склад продуктів харчування, щоб мати можливість вибору.

Системою, в якій формується інформація, пов'язана з фактами господарського життя суб'єктів господарювання, є бухгалтерський облік. Отже, постає питання: чи є ГМО об'єктом бухгалтерського обліку?

Термін “генетично модифіковані організми” на сьогодні трактується як рослини, тварини або мікроби, які є носіями додаткового генетичного матеріалу (як правило, додатковий ген вводиться в організм, щоб надати йому нових властивостей).

ГМО на підприємстві можуть бути у вигляді сировини та готової продукції, відповідно, як об'єкт бухгалтерського обліку, вони втілені у виробничих запасах підприємства, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва.

Основні підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з ГМО не розкриті в жодному нормативному документі, що ускладнює ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю за такими операціями. Тому з урахуванням завдань бухгалтерського обліку ГМО сформульовано передумови раціональної організації бухгалтерського обліку ГМО (рис. 1).

Облік ГМО як запасів підприємства регулюється П(С)БО 9 “Запаси”. Для обліку ГМО у складі виробничих запасів та поточних біологічних активів необхідно відкрити аналітичні рахунки до рахунків 20 “Виробничі запаси” та 21 “Поточні біологічні активи”; для незавершеного виробництва та готової продукції, що містять ГМО, – до рахунку 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” або 27 “Готова продукція сільськогосподарського виробництва”.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків [11, с. 76-77]. Базуючись на напрацюваннях названих учених, запропоновано модель формування цін на продукцію залежно від її екологічної якості (рис. 2).

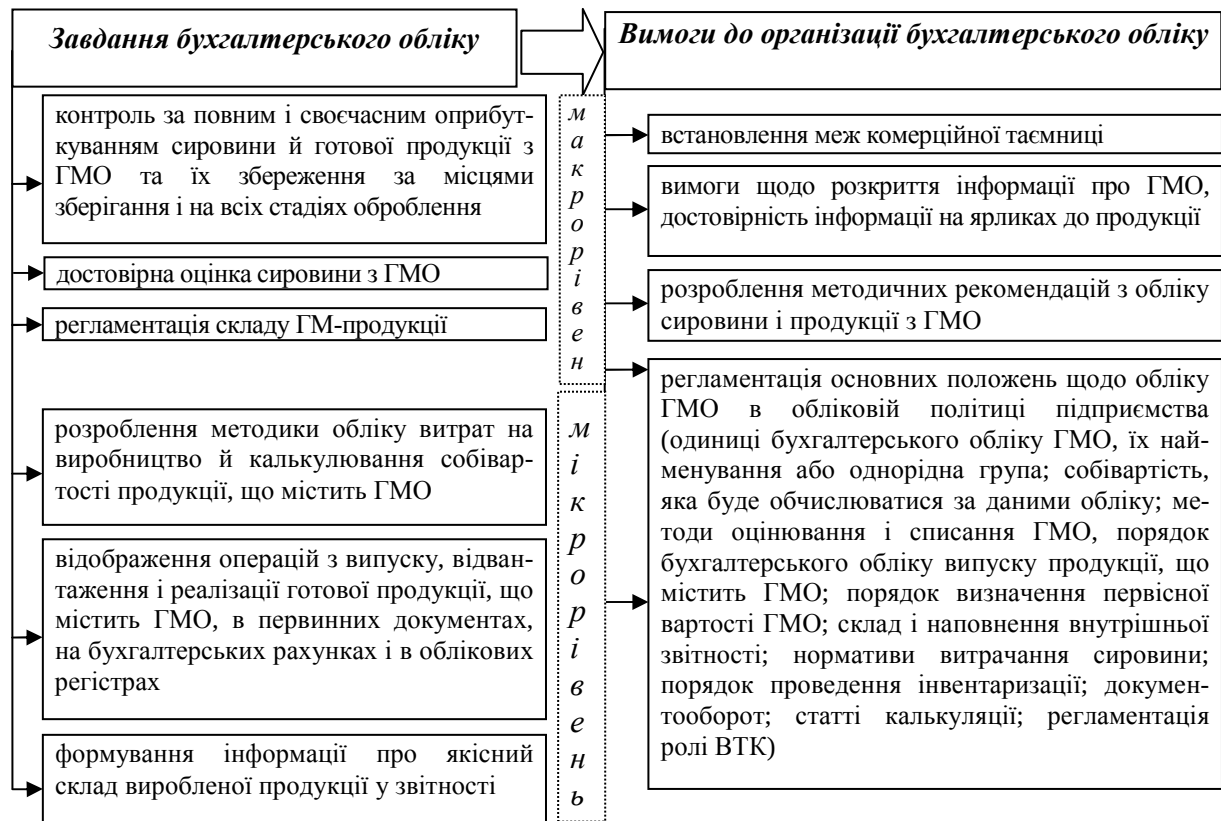
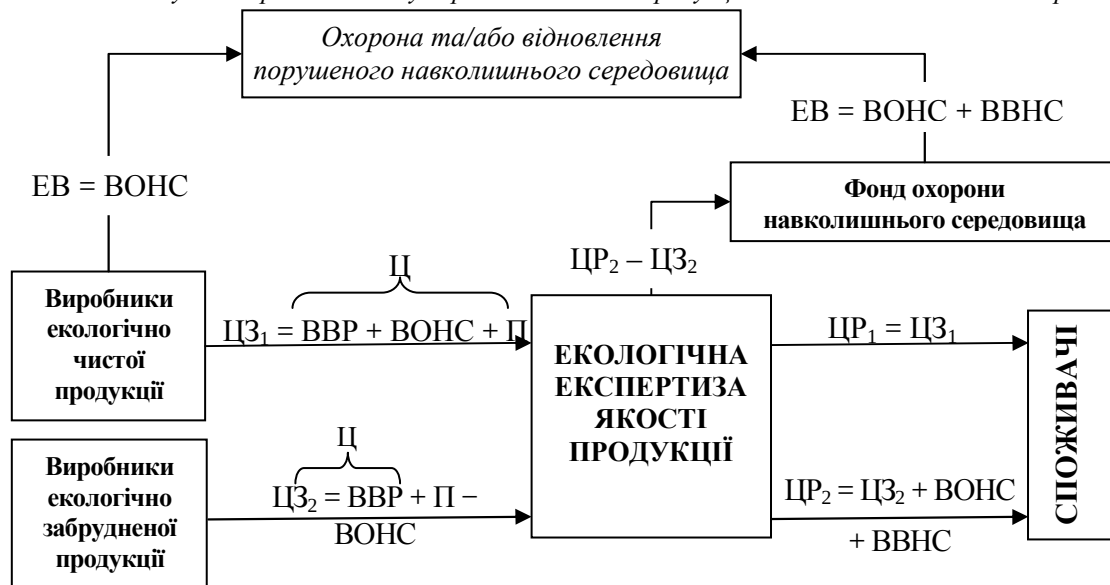


Рис. 1. Завдання бухгалтерського обліку сировини і готової продукції з ГМО та вимоги до його організації



Умовні позначення:

- $ЦЗ_1$ – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.;
- $ЦЗ_2$ – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.;
- BBP – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.;
- $ЕВ$ – екологічні витрати, грн.;
- $П$ – прибуток, запланований виробником, грн.;
- $ВОНС$ – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.;
- $Ц$ – ціна, пропонується виробником, грн.;
- $ЦП_1$ – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.;
- $ЦП_2$ – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.;
- $BBHC$ – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

Рис. 2. Модель формування цін на продукцію залежно від її екологічної якості

Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонуваної виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції, і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу в навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Для забезпечення дії запропонованої моделі необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку діяльності суб'єкта господарювання, яка б забезпечила надання інформації про склад витрат на виробництво продукції у їх розрізі та з виділенням класифікаційної групи "Екологічні витрати".

Висновки. Неналагодження бухгалтерського обліку засобів з ГМО унеможливорює формування достовірної інформації про екологічно чистоту продукцію для споживачів. Встановлено, що ГМО на підприємстві виступають у вигляді сировини та готової продукції, їх бухгалтерський облік запропоновано здійснювати з використанням аналітичних рахунків до синтетичних 20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Запропоновано основні положення організації бухгалтерського обліку ГМО. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної безпеки суспільства та окремої особи як члена суспільства.

Список використаних джерел

1. Дивак М. ГМО: викинути шкода, а їсти бридко / М. Дивак // Голос України. – 2009. – № 4503. – С. 28-29.
2. Закон України "Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" від 31.05.2007 № 1103-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1103-16>.
3. Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. Питання обігу харчових продуктів, що містять генетично модифіковані організми та/або мікроорганізми, затверджений постановою КМУ від 1 серпня 2007 р. № 985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=985-2007-%E>.
5. Постанова КМУ від 9 серпня 1993 р. № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=611-93-п>.
6. Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.
7. Прокопенко О. ГМ продукти усе-таки їмо / О. Прокопенко // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 4. – С. 6.
8. Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” // Урядовий кур’єр. – 2009. – № 68. – С. 11.
9. Стадільна Я. Екологи не вірять у силу заборон на трансгенні продукти / Я. Стадільна // Голос України. – 2007. – № 211 (4211). – С. 5.
10. Стандарт ISO 9004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vashdom.ru/gost/9004-4>.
11. Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин, затверджений постановою КМУ від 17 серпня 1998 р. № 1304 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1304-98-%EF>.
12. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.

УДК 657.421.1

О.А. Сарапина, д-р екон. наук

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ
ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ****О.А. Сарапина**, д-р экон. наук

Херсонский национальный технический университет, г. Херсон, Украина

**ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ И КЛАССИФИКАЦИИ
ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ****A. Sarapina**, Doctor of Economics

Kherson National Technical University, Kherson, Ukraine

**PROBLEM QUESTIONS OF CONFESSION AND CLASSIFICATION
OF LONG-LIVED BIOLOGICAL ASSETS**

У статті наведено визначення біологічних активів, запропоновано і науково обґрунтовано класифікацію довгострокових біологічних активів для відображення їх в обліку.

Ключові слова: активи, довгострокові біологічні активи, класифікація.

В статье дано определение биологических активов, предложена и научно обоснована классификация долгосрочных биологических активов для отражения их в учете.

Ключевые слова: активы, долгосрочные биологические активы, классификация.

The article provides a definition of biological assets, proposed and scientific basis the classification and evaluation of the long-term biological assets for accounting purposes.

Key words: assets, long-term biological assets, classification.

Постановка проблеми. Неможливо недооцінити значення сільського господарства в забезпеченні продовольчої і екологічної безпеки країни. Інтеграційні процеси в економіці України обумовлюють необхідність удосконалення методики обліку в сільськогосподарських підприємствах. Біологічні активи – досі новий об'єкт у вітчизняній обліковій практиці, оскільки він був виділений в окрему облікову групу із прийняттям П(с)БО 30 «Біологічні активи» у 2007 році, а тому з його запровадженням виникли проблеми та суперечності в теорії і практиці бухгалтерського обліку, які повністю не вирішені до сьогодні. Основною проблемою нині є розкриття змісту біологічних активів та їх класифікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення економічної сутності, класифікації та оцінки біологічних активів привертає до себе увагу багатьох науковців, таких як В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, В. Ф. Палій, І.А. Мухін, Н.В. Гончаренко, Л.К. Сук, В.Г. Швець та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних учених, слід відзначити, що розкриття теоретико-методичних питань визнання і класифікації біологічних активів потребують подальшого наукового дослідження, адже багато методичних питань у законодавчо-нормативних актах залишились недопрацьованими.

Мета статті. Мета роботи полягає у систематизації існуючих наукових підходів до визначення сутності біологічних активів та їх класифікації.

Виклад основного матеріалу. Особливістю біологічних активів є те, що вони підлягають біотрансформації, в результаті якої в біологічному активі відбуваються якісні і кількісні зміни. Наслідком біотрансформації є два види результатів:

- зміна біологічного активу внаслідок росту, розмноження, виродження;
- виробництво сільськогосподарської продукції.

Тому в П(с)БО 30 [1] акцент зроблено на тварини і рослини, які знаходяться у стані біотрансформації, що відповідає МСБО 41 «Сільське господарство». «Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди».

У той же час у самій назві біологічних активів ключовим є термін актив. Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Тому національною особливістю терміна біологічних активів є поєднання його визначення з природою активів.

Серед учених-економістів не існує єдиного підходу до визначення біологічних активів як обліково-аналітичної категорії, оскільки кожен автор трактує його по-своєму. Але всіх науковців, сферою дослідження яких є проблеми обліку біологічних активів, можливо поділити на дві групи:

- I група (Л.К. Сук П.Л. Сук [11, с. 129], В.О. Вороновська [2, с. 40], О.В. Остапчук [9, с. 53]) – підтримують визначення біологічних активів з погляду біологічної трансформації;
- II група (І.В. Замула [5, с. 26], В.М. Жук [4, с. 385], О.П. Клименко [6, с. 54], П.М. Кузьмович [7, с. 34], Н.В. Гончаренко [10, с. 72]) – розглядають біологічні активи з точки зору категорії активів наголошуючи на отриманні економічних вигід або контроль над ними підприємством.

Концепція контролю над активами в тому, що майном підприємства вважаються тільки ті ресурси, які підприємство може контролювати. При визначенні існування активу право власності не є суттєвим. Якщо підприємство здатне контролювати вигоди від використання ресурсу, то такі ресурси можуть відповідати визначенню активу без юридичного контролю.

Для пізнання будь-якого об'єкта необхідна чітка та науково обґрунтована класифікація, яка дає змогу упорядкувати первинний матеріал, систематизувати досліджувану сукупність та провести сортування її елементів. Класифікація біологічних активів є основою для побудови їх аналітичного обліку. Нами виявлені такі проблеми класифікації біологічних активів:

- відсутність єдиного комплексного підходу при виробленні різних типів класифікаційних ознак;
- відсутність систематизації всіх типів класифікації активів;
- проблема класифікації необоротних біологічних активів (автори розробили різні типи класифікації лише основних засобів чи нематеріальних активів, за іншими видами необоротних активів класифікація не вивчається);
- потреба виробити додаткові типи класифікації для задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації в процесі управління активами.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачена їх класифікація, в основу якої покладено галузь аграрного виробництва і термін корисного використання, як представлено на рис. 1.

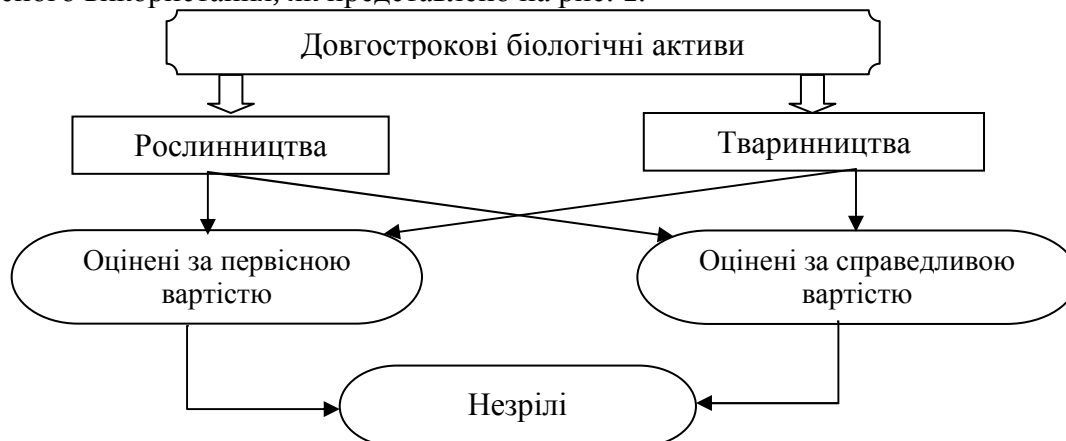


Рис. 1. Класифікація довгострокових біологічних активів відповідно до Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку

Але з урахуванням результатів досліджень учених та вимог облікової практики ця класифікація потребує певного удосконалення. Так, С.Ф. Голов [3, с. 87], спираючись на МСФЗ 41 «Сільське господарство», пропонує включити до класифікації споживані та плодоносні біологічні активи.

Споживані біологічні активи – це такі, з яких збирають урожай у вигляді сільсько-господарської продукції або які продають як біологічні активи (худоба для виробництва м'яса або з метою продажу). Плодоносні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживані (худоба для отримання молока).

З метою побудови ефективного аналітичного обліку Н.В. Гончаренко доповнює класифікаційні ознаки довгострокових біологічних активів: за галузями тваринництва, за статевовіковими групами, за центрами відповідальності – для довгострокових біологічних активів тваринництва; за видами багаторічних насаджень, за сортом, за датою переводу зі складу незрілих біологічних активів, за центрами відповідальності – для довгострокових біологічних активів рослинництва.

Для зручності сприйняття класифікацію довгострокових біологічних активів подано у вигляді схеми (рис. 2).

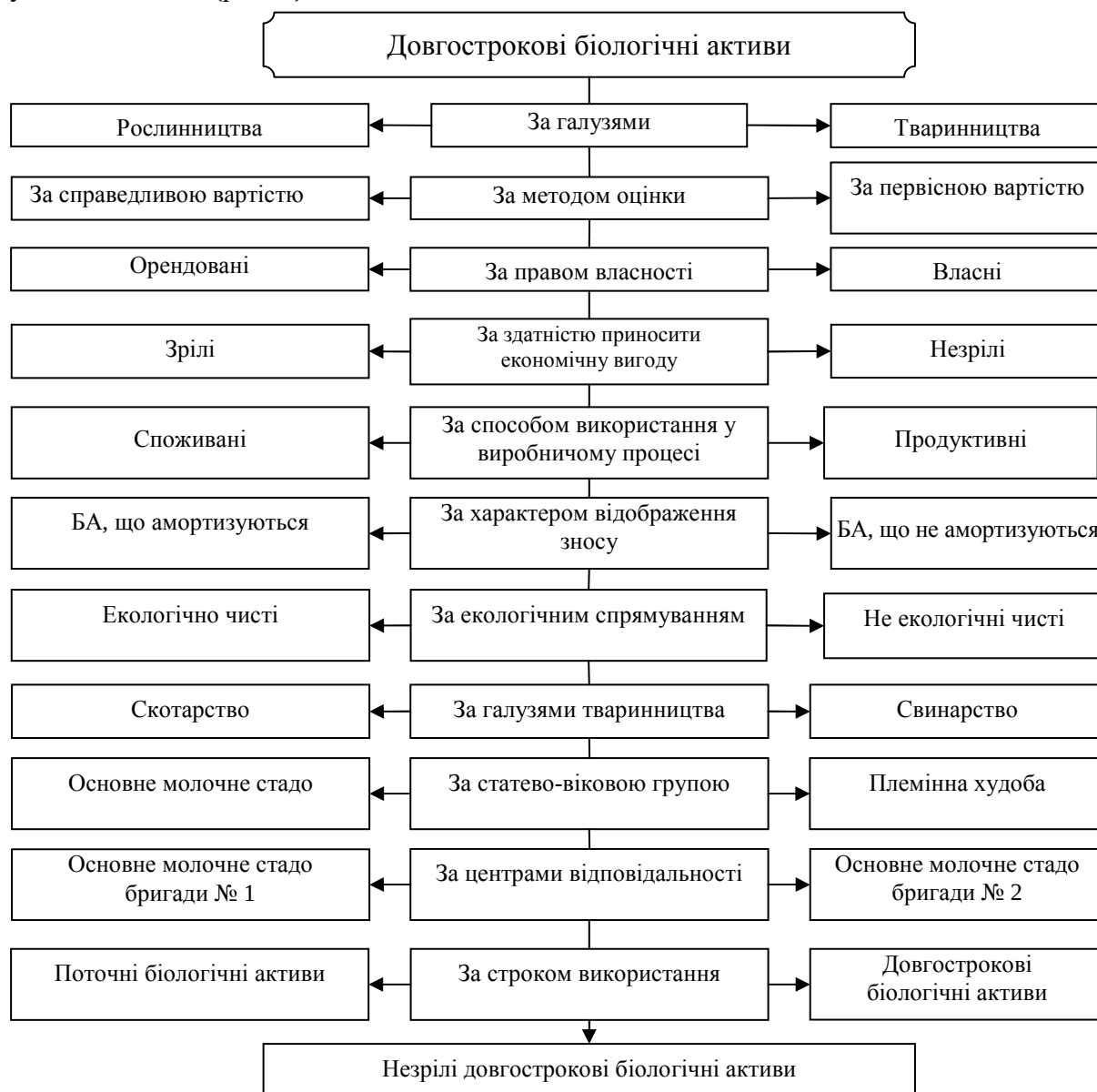


Рис. 2. Класифікація довгострокових біологічних активів

Незначна група науковців (Т.Є. Кучеренко [8, с. 47], В.С. Уланчук, Г.Ю. Аніщенко [12, с. 32]) вважають за необхідним віднести до складу біологічних активів земельні ресурси сільськогосподарського призначення – орні землі, сінокоси, пасовища, ділянки під багаторічними насадженнями. Земельні ділянки дійсно є активами сільськогосподарського підприємства, але ніяк не відповідають вимогам визначення біологічним активам, оскільки не здатні до біологічної трансформації. В національній і міжнародній обліковій практиці земля є і залишиться об'єктом основних засобів.

Висновки і пропозиції. Таким чином, під біологічними активами необхідно розуміти біологічні ресурси, достовірно оцінені та регульовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні приносити економічні вигоди.

Класифікацію довгострокових біологічних активів доцільно здійснювати з виділенням таких ознак: за здатністю приносити економічну вигоду на дату балансу; за способом використання у виробничому процесі; за методом оцінювання; за правом власності. Розроблена класифікація сприятиме підвищенню достовірності ведення обліку довгострокових біологічних активів з урахуванням усіх розрізів аналітики, а тому вважаю доцільним розробити та ввести до Плану рахунків окремі додаткові рахунки з представленої класифікації цієї категорії активів.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(с)БО 30 „Біологічні активи”/ В. О. Вороновська // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К. : Юр-Агро-Веста, 2006. – С. 39-40.
3. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік та фінанси в АПК. – 2006. – № 1. – С. 87-90.
4. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
5. Замула І. В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І. В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева : збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І. В. Малишеву і П. П. Німчинову. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – С. 25-27.
6. Клименко О. П. Біологічні активи: поняття та класифікація / О. П. Клименко // Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. – Тернопіль : Крок, 2010. – С. 53-55.
7. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П. М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 32-37.
8. Кучеренко Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т. Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 46-49.
9. Остапчук О. В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О. В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 52-55.
10. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності / Н. В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 8. – С. 71-76.
11. Сук Л. К. Облік біологічних активів / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128-134.
12. Уланчук В. С. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві / В. С. Уланчук, Г. Ю. Аніщенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 29-36.

УДК 657.1

О.В. Сизоненко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: СУЧАСНИЙ СТАН
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ****Е.В. Сизоненко**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА БЮДЖЕТНЫХ УЧЕРЕЖДЕНИЙ: СОВРЕМЕННОЕ
СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ****O.V. Syzonenko**, PhD, Associate Professor of Accounting and Audit Department

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**PUBLIC SECTOR ENTITIES' ACCOUNTING POLICY: CURRENT STATE
AND DEVELOPMENT OUTLOOK**

Розвиток міжнародної інтеграції визначає актуальність проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Рух України в напрямі світової спільноти вимагає кардинального реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Проведене дослідження дозволило визначити суб'єктів обліку державного сектору. В статті проведено аналіз поняття облікової політики, виявлено особливості її формування для суб'єктів обліку державного сектору з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Ключові слова: облік, суб'єкти обліку державного сектору, облікова політика.

Развитие международной интеграции определяет актуальность проблемы унификации бухгалтерского учета. Движение Украины в направлении мирового сообщества требует кардинального реформирования действующей системы бухгалтерского учета в государственном секторе, а именно переход на международные стандарты бухгалтерского учета. Проведенное исследование позволило определить субъектов учета государственного сектора. В статье проведен анализ понятия учетной политики, выявлены особенности ее формирования для субъектов учета государственного сектора с учетом требований международных стандартов.

Ключевые слова: учет, субъекты учета государственного сектора, учетная политика.

International integration development actualizes the accountancy convergence problem. European movement of Ukraine requires essential reform of public accountancy system towards international accounting standards. Article describes the subjects of public sector accounting, definition and features of accounting policy design for public sector entities. Basic elements of accounting policy for the purpose of public sector accounting system development, adjusted with the requirements of international standards, are scientifically justified.

Key words: account, the subjects of public sector accounting, accounting policy.

Постановка проблеми. Реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, розпочата в Україні ще у 1998 році шляхом затвердження відповідної Програми, триває ще й досі. Розвиток міжнародної інтеграції, співробітництво України з міжнародними організаціями та фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, а значить і відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам не лише в приватному, але й у державному секторі.

З метою підвищення ефективності управління державними фінансами, удосконалення системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, удосконалення системи контролю за процесом виконання бюджету постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16 січня 2007 р. було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (далі Стратегія).

Удосконалення системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері з урахуванням вимог міжнародних стандартів передбачає здійснення певних заходів, направлених на підвищення ефективності та раціональності організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та реалізації облікової політики в бюджетній сфері досліджували: Х. Андерсен, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Р. Каплан, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська,

С.В. Свірко, Н.І. Сушко, В.Г. Швець та ін. Зазначені вчені у своїх працях розкривають зміст економічної категорії "облікова політика", приділяють увагу питанням формування та модернізації облікової політики тощо.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що процес модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері активно досліджується науковцями, не применшуючи важливості та вагомості існуючих досліджень, вважаємо за потрібне зазначити, що більш детального дослідження потребує питання в сегменті сутності облікової політики саме для суб'єктів державного сектору.

Мета статті. З'ясувати специфіку облікової політики суб'єктів бюджетної сфери в Україні з метою науково обґрунтованої конкретизації її основних елементів.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж говорити про специфіку та зміст облікової політики, вбачаємо за потрібне чітко визначитись із суб'єктами, які будуть застосовувати норми цієї облікової політики. Сучасна система бухгалтерського обліку в бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ. Відповідно суб'єктами обліку в бюджетній сфері є органи Державного казначейства України (далі КУ), які ведуть бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів, розпорядники бюджетних коштів, у тому числі й органи КУ, які ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ.

У той же час з прийняттям у 2007 році Стратегії було введено таке поняття, як "державний сектор". Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, прийняті протягом 2011-2012 рр., також передбачають застосування норм стандартів саме суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

На думку колективу авторів монографії "Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін", під державним сектором, "слід розуміти ту частину економічної системи, що передана у повну чи часткову власність державі, для забезпечення загальних потреб суспільства, критеріями автентичності якого будуть не лише форма власності, а й права управління, отримання прибутку у вигляді дивідендів та розпорядження централізованими фондами грошових коштів його інституційними одиницями" [2].

Загалом є декілька підходів до визначення складу суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору.

Згідно з ч. 2 ст. 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектору економіки є:

- суб'єкти, що діють на основі лише державної власності;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [3].

Перелік суб'єктів господарювання державного сектору економіки містяться і в Методиці визначення питомої ваги державного сектору в економіці, а саме:

- три групи суб'єктів господарювання: суб'єкти, які діють на основі виключно державної власності: державні підприємства, казенні підприємства, державні акціонерні компанії (товариства) (за Державним класифікатором України ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (далі — КОПФГ), коди 140, 145, 235 відповідно) та дочірні підприємства (за КОПФГ код 160), засновниками яких є суб'єкти господарювання з вищенаведеними кодами КОПФГ; суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [4].

Погоджуємося з думкою А. Фаріон що гармонізація всіх елементів економічної системи України зі світовими положеннями і показниками мега- та мезоекономічних рівнів потребує розгляду питання ідентифікації державного сектору в контексті загально-прийнятих міжнародних підходів [5]. Саме тому скористаємося Керівництвом по статистиці державних фінансів 2001 року (далі СДФ 2001), згідно з яким структура державного сектору складається із сектору державного управління та державної корпорацій (організацій) (рис.) [6].

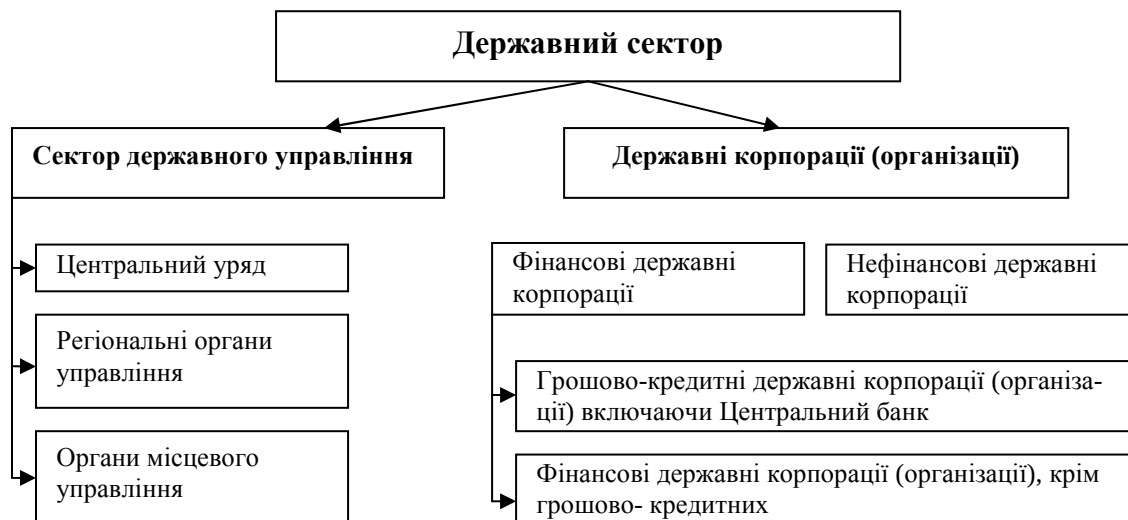


Рис. Державний сектор відповідно до Керівництва СДФ 2001]

Стратегією модернізації передбачено, що суб'єктами державного сектору є:

- Міністерство фінансів України, яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- розпорядники бюджетних коштів;
- фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку [1].

Стратегія не містить визначення або, хоча б, переліку розпорядників бюджетних коштів. А тому виникає декілька питань: Міністерство фінансів України (далі Мінфін) і КУ не є розпорядниками бюджетних коштів? І як вести облік суб'єктам, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів?

Бюджетним кодексом України, а саме ст. 1 п. 47, визначено, що розпорядник бюджетних коштів – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету [7].

Бюджетними установами є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Вищенаведене дозволяє зробити висновок, що і Мінфін України і КУ є розпорядником бюджетних коштів [7]. У той же час суб'єкти з державною часткою в статутному фонді 50 і більше відсотків або на господарську діяльність яких держава має право вирішального впливу не є бюджетними установами, а отже, і не є суб'єктами державного сектору, що суперечить загальноприйнятим міжнародним підходам. Слід зазначити, що в Бюджетному кодексі України відсутнє поняття "суб'єкт державного сектору".

Виважено і чітко наданий перелік суб'єктів державного сектору в Передмові Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору:

- національні уряди;
- регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій);
- місцеві (наприклад, міські, районні (селищні)) органи управління;
- відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [8].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НПБО) 101 "Подання фінансової звітності" визначає, що суб'єкти державного сектору – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:

- розпорядники бюджетних коштів;
- Державне казначейство;
- державні цільові фонди [9].

І знову ж таки норми НПБО дозволяють зробити припущення, що лише Державне казначейство не є розпорядником бюджетних коштів. Однак органи Казначейства фінансуються з бюджетів. Пояснити винесення КУ, як окремого суб'єкта державного сектору, можна лише тим, що в цьому випадку мається на увазі Казначейство як суб'єкт, який веде облік виконання бюджетів, а не виконання кошторисів. Міністерство фінансів України окремою складовою не винесено.

Водночас НПБО повторюють ситуацію, яка виникла в Стратегії щодо суб'єктів з державною часткою в статутному фонді 50 і більше відсотків або на господарську діяльність яких держава має право вирішального впливу.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про відсутність узгодженості в системах класифікації суб'єктів державного сектору, вимагає вдосконалення через гармонізацію з міжнародними стандартами.

На нашу думку, необхідно внести зміни в Стратегію та в Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, подавши його таким чином:

- розпорядники бюджетних коштів;
- Державне казначейство (як суб'єкти обліку виконання державного і місцевих бюджетів);
- державні цільові фонди;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

З метою забезпечення максимальної ефективності облікових процедур, підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку слід відповідним чином організувати цей облік. Організацію бухгалтерського обліку можна визначити як науково обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збирання, оброблення і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна суб'єкта господарювання та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на наявність чіткого визначення сутності облікової політики як у міжнародному, так і в національному законодавстві, це питання викликає достатньо дискусій у науковців.

Аналіз змісту терміна "облікова політика" згідно з міжнародними та національними стандартами обліку для державного сектору дозволяє зробити висновок про їх тотожність за умови, що українські законотворці мали на увазі під методом основи, правила та процедури (табл.).

Перелік принципів, на яких ґрунтуються ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, наведений у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" (далі ЗУ № 996-XIV): обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність [10].

Таблиця

Облікова політика згідно з міжнародним та національним законодавством

МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів"	НПБО 101 "Подання фінансової звітності"
облікова політика – це конкретні	облікова політика – сукупність
принципи	принципів
-	методів
основи	-
домовленості	-
правила	-
процедури,	процедур,
прийняті суб'єктом господарювання	що використовуються суб'єктом державного сектору
для складання та подання фінансових звітів	для складання та подання фінансової звітності

Другою складовою облікової політики, відповідно до НПБО 101 "Подання фінансової звітності", є методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, оброблення та надання облікової інформації [11]. Згідно з ЗУ № 996-XIV саме національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Як правило, методи регламентуються двома підходами:

- перший допускає лише єдиний можливий варіант;
- другий передбачає декілька альтернативних між собою.

Обираючи другий варіант, суб'єкт господарювання повинен обов'язково обґрунтувати вибір одного з альтернативних варіантів, оптимального саме для нього.

Третьою складовою є процедури обліку. Варто зазначити, що сутність категорії „процедура бухгалтерського обліку” або „облікова процедура” відсутнє у вітчизняному законодавстві.

Термін “процедура” запозичено з математичних дисциплін та означає послідовність виконання певних дій. Поняття “процедура” з'явилося у зв'язку з формалізацією бухгалтерського обліку. Бухгалтерська процедура визначає послідовність дій по спостереженню, вимірюванню, реєстрації й оброблення даних та узагальненню за фактом господарської діяльності [12].

На думку Г.А. Велша та Д.Г. Шорта, процедури бухгалтерського обліку – припускають втілення фундаментальних концепцій, інакше їх можна назвати практичними і детальними правилами [13].

Отже, процедури бухгалтерського обліку – це встановлений порядок дій зі спостереження, відображення та оброблення інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Облікова політика повинна забезпечити досягнення мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, яка відповідно до ЗУ № 996-XIV полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Але слід враховувати, що у зв'язку зі специфікою діяльності суб'єктів державного сектору, повна, правдива та неупереджена інформація повинна забезпечити своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності суб'єктів державного сектору, можливість виявлення й ефективного використання внутрішньогосподарських резервів та фінансове планування і прогнозування на державному рівні, державний фінансовий контроль за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їх цільовим призначенням та раціональним використанням.

На визначення облікової політики впливають такі фактори, а саме:

- організаційно-правовий статус суб'єкта господарювання;

- організаційна структура;
- кадрове та матеріально-технічне забезпечення;
- бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ або централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи;

- політика держави у сфері бухгалтерського обліку та ін.

Погоджуємося з позицією С.В. Свірко, що, крім перерахованих факторів, для формування облікової політики саме суб'єктами обліку в державному секторі слід враховувати чинники, які притаманні саме державному сектору, а саме:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансування суб'єкта: державний чи місцевий;
- його рівень як розпорядника бюджетних коштів: головний розпорядник коштів чи розпорядник нижчого рівня;
- галузева належність;
- обсяги та види позабюджетної діяльності [14].

У Листі Мініфіну та ДКУ від 19.06.2009 № 15-04/1643-10013 "Про деякі питання бухгалтерського обліку в бюджетних установах" (далі Лист) визначено, що підприємство може скористатися своїм правом щодо визначення облікової політики та регламентувати це своїм нормативно-розпорядчим документом. При цьому слід враховувати специфіку установи, наявність окремих порядків щодо виконання державних програм, а також норму пункту 3 статті 56 Бюджетного кодексу України, що розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України. Незважаючи на те, що цей Лист не втратив своєї чинності, скористатись ним не можна, оскільки правила ведення бухгалтерського обліку в державному секторі станом на вересень 2013 р. визначає Мінін України, а не КУ, як це і передбачено Стратегією. Отже, питання регламентування облікової політики через розроблення та затвердження нормативно-розпорядчим документом на рівні суб'єкта залишається невирішеним.

Досить часто певні науковці пропонують, крім елементів облікової політики, включити до Наказу про облікову політику організаційну форму бухгалтерського обліку, організаційну структуру бухгалтерської служби, робочий план рахунків, графік документообігу, права й обов'язки працівників бухгалтерії тощо. На нашу думку, слід чітко розмежовувати поняття "Наказ про облікову політику", який буде містити лише сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності та з іншими документами щодо організації обліку. Всі перераховані елементи можна об'єднати в один внутрішній нормативний документ, але надавши йому відповідну назву, наприклад, Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи результати дослідження, зауважимо таке:

- відсутня можливість чіткого розуміння структури суб'єктів державного сектору, що потребує виваженого уточнення суб'єктного складу державного сектору з одночасним узгодженням нормативно-правової актів всіх рівнів;
- раціональна та ефективна організація системи бухгалтерського обліку починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору з числа загальноприйнятих у державі.

Коло проблем, розглянутих у статті, не є вичерпним і питання правового статусу суб'єктів державного сектору економіки мають стати предметом подальших наукових досліджень. Незважаючи на наявність достатньої кількості наукових досліджень щодо формування облікової політики суб'єктів державного сектору, у практикуючих бухгалтерів склався певний стереотип: або відсутність Наказу про облікову політику взагалі, або наяв-

ність суто формального за змістом Наказу. Саме тому потребують подальшого дослідження складові елементи облікової політики для суб'єктів обліку державного сектору.

Список використаних джерел

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [Електронний ресурс] Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
2. Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін : монографія / Мельник А. Ф., Монастирський Г. Л., Желюк Т. Л., Жуковська А. Ю., Васіна А. Ю., Другопольський О. В., Лаврів Л. А., Овсянюк-Бердадів О. Ф., Ціщик Н. В., Апостолук О. З., Богач Ю. А.; Заред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка». – 2009. – 528 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
4. Про затвердження Методики визначення питомої ваги державного сектору в економіці : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державного комітету статистики України, Фонду державного майна України № 307/375/1963 від 4 листопада 2003 р. // [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1068-03>
5. Фаріон А. Напрями модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / А. Фаріон. – Економічний аналіз. – 2011 р. – Випуск 9. – Частина 3. – С. 309-315.
6. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года (Government. Finance. Statistics. Manual. 2001) (Washington, D.C.: IMF, 2001). [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fwww.minfin.gov.ua%2Fdocument%2F81046%2FB4.pdf>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 28.12.2009 N 1541 // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fwww.minfin.gov.ua%2Ffile%2Flink%2F352644%2Ffile%2FNPSBODS101.doc>
10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14 бл>
11. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002. — 370 с. I
12. Безінська О. - Бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bookdn.com/book_268.html
13. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К.: Основи, 1999. - 943 с.
14. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах.: навч. Посібник. – К.:КНЕУ, 2003. – 380 с.

УДК 657

О.О. Сидоренко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ЗА ОБТЯЖЛИВИМИ КОНТРАКТАМИ У СУБ'ЄКТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ****А.А. Сидоренко**, канд. екон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**УЧЕТ ОБЕСПЕЧЕНИЙ ПО ОБРЕМЕНИТЕЛЬНЫМ КОНТРАКТАМ
У СУБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ****O.O. Sidorenko**, PhD., Associate Professor

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**ACCOUNTING OF PROVIDING FOR ONEROUS CONTRACTS IN OF SUBJECTS
OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR**

Досліджено та удосконалено методичні засади обліку формування забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України. Розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим та необхідності формування за ним забезпечення.

Ключові слова: обтяжливий контракт, державний сектор, класифікація, забезпечення, облік.

Изучено и усовершенствовано методические основы учета формирования обеспечений касательно обременительных контрактов у субъектов бухгалтерского учета в государственном секторе Украины. Разработано дерево принятия решения о признании контракта обременительным и необходимости формирования обеспечения по нему.

Ключевые слова: обременительный договор, государственный сектор, резерв, учет.

The methodological issues of the onerous contracts provisions' accounting in the public sector entities' accounting in Ukraine are examined and improved. A decision tree for the recognition of onerous contracts and necessity of the provision generation is developed.

Key words : onerous contract, public sector, classification, provision, accounting.

Постановка проблеми. У процесі виконання своїх обов'язків суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі можуть виникати ситуації, пов'язані з укладанням, необхідністю виконання та чи дострокового припинення дії обтяжливих контрактів. Водночас національним положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (далі – НП(с)БОДС), передбачено необхідність формування забезпечень за обтяжливими контрактами, що вказує на актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та обліку в бюджетних установах були та досліджуються такими вченими, як: П. Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джого, Н.А. Остап'юк, Т. П. Остапчук, С. В. Свірко, С.В. Сисюк, Л.М. Сінельник та інші [1; 2; 3; 6; 7]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку обтяжливих контрактів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, є маловивченими. Недостатньо вивченими є питання щодо визнання контракту обтяжливим, умов, за яких за ним може бути сформовано забезпечення та безпосередньо бухгалтерського обліку сформованих забезпечень за такими контрактами.

Мета статті полягає у дослідженні та удосконаленні методичних засад обліку формування забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку у державному секторі України. Зокрема, розробити дерево прийняття рішень щодо моменту визнання контракту обтяжливим та необхідності формування за ним забезпечення.

Виклад основного матеріалу. *Обтяжливий контракт* – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту [5]. На нашу думку, зазначено визначення поняття «обтяжливий контракт» у НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» є неповним, та таким, що не дає можливості правильно ідентифікувати контракт як обтяжливий.

Дослідивши методологічні засади обліку наслідків укладання обтяжливих контрактів, зокрема НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (далі – НП(с)БОДС), з урахуванням загального визначення поняття «контракт» (контракт – письмова угода двох або більше сторін з певними зобов'язаннями при здійсненні певних намірів, операцій за певних умов і у зазначені строки, а також з відповідальністю сторін за виконання зобов'язань [4]) ми рекомендуємо під терміном **обтяжливий контракт у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі розуміти** – письмову угоду, договір (контракт) укладений суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі між однією або/та більшою кількістю осіб, за якою (яким) у сторін контракту виникає зобов'язання виконати контракт чи у разі його невиконання (дострокового припинення, відмови від виконання) сплатити суми неустойки (штрафів, пені), визначені у контракті чи на законодавчому рівні, за умови, що економічні вигоди або потенціал корисності, які очікується отримати від такого контракту є меншими неминучих витрат (витрат на виконання контракту та/чи сплату неустойки (штрафів, пені)), крім випадку, за якого існує додаткова угода (угоди), за якою (якими) економічні вигоди або потенціал корисності перевищують неминучі витрати за обтяжливим контрактом та такими додатковими угодами.

На підставі уточнення дефініції поняття «обтяжливий контракт» нами розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим, яке наведено на рисунку 1.



Рис.1. Дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: власна розробка автора.

Забезпечення створюється у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі еконо-

мічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) витрат для «виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів» [5]. Проте це не означає, що за кожним обтяжливим контрактом необхідно створювати забезпечення. Такий висновок можна зробити з визначення поняття «забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу» [5]. З метою полегшення прийняття рішення щодо того, у якому випадку необхідно формувати забезпечення за обтяжливим контрактом, нами розроблене відповідне дерево рішення, яке наведено на рисунку 2.

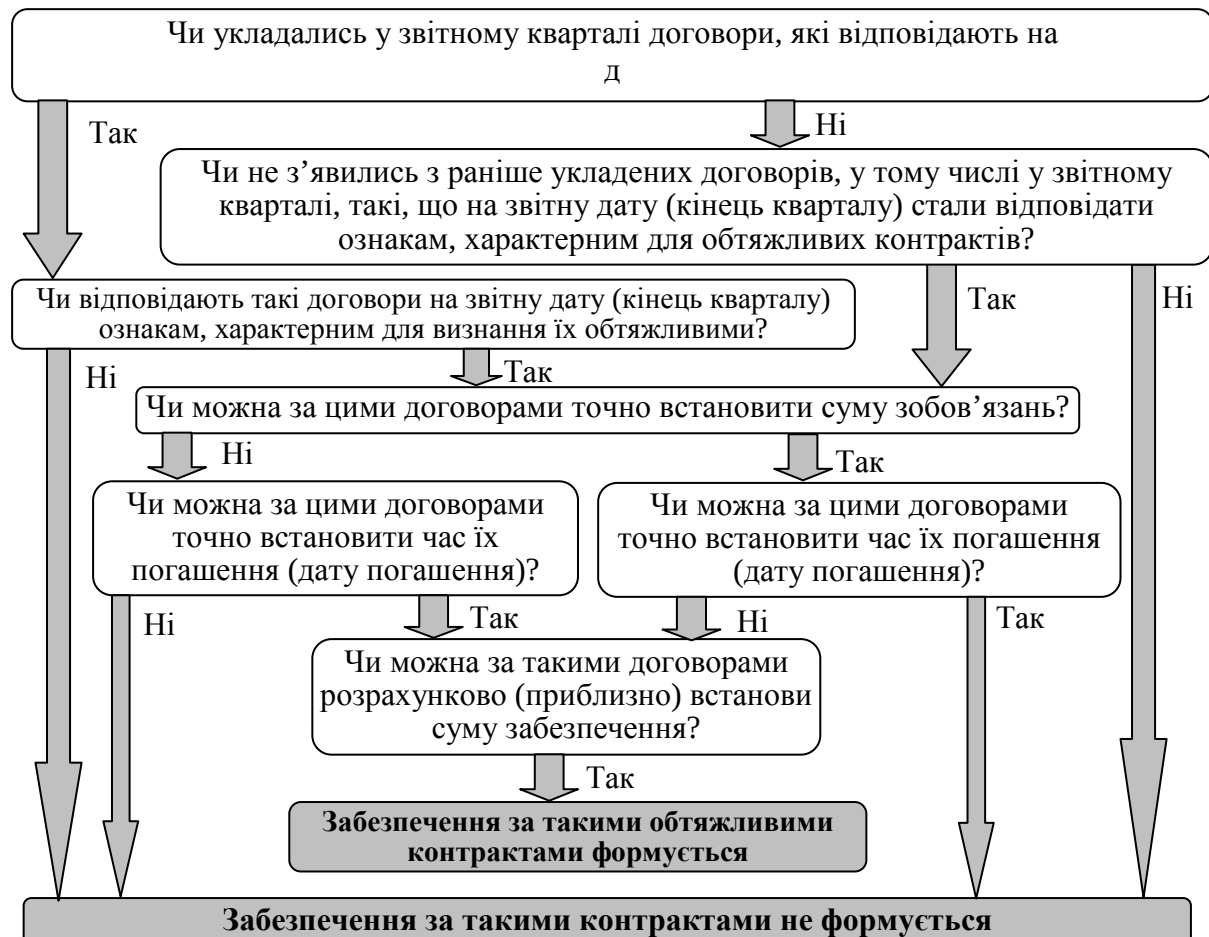


Рис. 2. Дерево рішень щодо необхідності формування забезпечення за обтяжливим контрактом у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: власна розробка автора

Отже, в процесі ведення обліку бухгалтер суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі повинен оцінити кожний з укладених та не виконаних на звітну дату контрактів на предмет їх віднесення чи не віднесення до складу обтяжливих контрактів, для цього можна скористатись деревом рішень, яке наведено на рисунку 1.

Якщо контракт відповідає ознакам визнання його обтяжливим, то бухгалтеру необхідно визначити, чи можна за ним сформулювати забезпечення, для цього доцільно скористатись розробленим нами деревом рішень, що наведено на рисунку 2. І лише якщо ці два етапи проведені, визначено контракти, які є обтяжливими, та з'ясовано, за якими з них можна сформулювати забезпечення, необхідно переходити безпосередньо до їх розрахунку та відповідно відображення в обліку.

Забезпечення обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання

контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за його невиконання. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту [5].

З наведеного можна зробити висновок, що бухгалтеру для забезпечення аналітичного обліку обтяжливих контрактів та формування забезпечення за ними необхідно мати таку інформацію:

1. Загальна інформація про контракт:

- номер контракту;
- дата укладання контракту;
- дата визнання контракту обтяжливим;
- очікувана дата (період) виконання контракту;
- вид суб'єкта, з яким укладено контракт: за його статусом (СБОДС – суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі; ППС – підприємство приватного сектору; ФО – фізична особа; тощо); місцем розташування (вказується країна реєстрації особи, з якою укладено контракт); ступенем пов'язаності (пов'язана чи непов'язана особа).

2. Дані необхідні для оцінювання контракту на дату визнання як обтяжливого та розрахунку за ним забезпечення:

- очікувані економічні вигоди чи потенціал корисності за контрактом;
- неминучі витрати на звітну дату (наводиться оціночна сума витрат на виконання контракту чи сплату штрафів (пені, неустойки) у разі його розірвання (неналежного виконання));
- найменша сума неминучих витрат;
- прибуток (збиток) від виконання контракту;
- інформація щодо додаткових угод укладених з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту (наводиться інформація за кожною додатковою угодою, а саме: сума економічних вигод чи потенціал корисності за угодою; сума витрат на виконання додаткової угоди; різниця вигід та витрат за додатковою угодою);
- результат виконання додаткових угод;
- прибуток (збиток) за обтяжливим контрактом та додатковими угодами до нього.

3. Інформація про забезпечення по кожному з обтяжливих контрактів:

- розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на минулу звітну дату;
- сума використаного забезпечення за обтяжливим контрактом на його виконання (часткове виконання) та/або його розірвання та сплату штрафів (пені, неустойки);
- розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на звітну дату;
- сума збільшення забезпечення протягом звітного періоду;
- невикористана сума забезпечення, що підлягає сторнуванню (списанню) у звітному періоді.

На нашу думку, наведену вище інформацію доцільно звести в розроблений нами відомості аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень (таблиця).

Використання запропонованої відомості буде сприяти полегшенню обліку операцій за обтяжливими контрактами, слугуватиме додатковим джерелом інформації для прийняття управлінських рішень щодо виконання чи розірвання обтяжливих контрактів. Крім того, дані, наведені у відомості, можуть бути використані безпосередньо при складанні звітності та приміток до річної фінансової звітності.

Таблиця

Відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень на 31.12.2013 р.

Номер контракту	Дата укладання обтяжливого контракту	Дата визнання контракту обтяжливим	Очікувана дата (період) виконання контракту	Вид суб'єкта з яким укладено контракт за:			Очікувані економічні вигоди чи потенціал корисності за обтяжливим контрактом, тис. грн	Неминучі витрати на звітну дату за контрактом на:		Найменша сума неминучих витрат, тис. грн	Прибуток (збиток) від виконання контракту*, тис. грн (7) – (10)	Інформація щодо додаткових угод		
				статусом	місцем розташування	за ступенем пов'язаності		виконання контракту, тис. грн	сплату штрафів (пені, неустойки), тис. грн			Додаткова угода 1		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
12	13.01.2013	13.01.2013	Рік	СБОДС	Україна	Пов'язана	100	125	135	125	-25	10	5	5
25	15.04.2013	31.12.2013	Рік	ППС	Україна	–	120	155	155	155	-35	5	10	-5
38	18.07.2013	18.07.2013	до 05.2014	ППС	Україна	–	110	145	150	145	-35	15	25	-10
49	25.08.2013	25.08.2013	Рік	ППС	Україна	–	225	220	215	215	5	-	-	-
														
	Всього:	x	x	x	x	x	555	645	655	640	90	30	40	-10

Інформація щодо додаткових угод						Результат виконання додаткових угод, тис. грн (14)+...(20)	Прибуток (збиток) за обтяжливим контрактом та додатковими угодами до нього*, тис. грн (11) + (21)	Розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на минулу звітну дату, тис. грн	Сума використаного забезпечення протягом звітного періоду за контрактами, які:		Розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на звітну дату, тис. грн (10) – (21)	Сума збільшення забезпечення протягом звітного періоду, тис. грн (26)-(23)+(25)	Невикористана сума забезпечення, що підлягає сторнуванню (списанню) у звітному році, тис. грн (23)-(24) або (23)-(26)
Додаткова угода n			Сума економічних вигод чи потенціал корисності за угодою, тис. грн	Сума витрат на виконання додаткової угоди, тис. грн	Різниця вигід та витрат за угодою n, тис. грн (18) – (19)				виконані чи розірвані у звітному періоді**, тис. грн	частково виконані та продовжують виконуватись, тис. грн			
15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
-	-	-	-	-	-	5	-20	125	125	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-5	-40	0	-	-	160	160	-
-	-	-	-	-	-	-10	-55	130	-	40	155	65	-
-	-	-	-	-	-	-	5	215	-	-	0	-	215
...													
						-10	-115	470	125	40	315	225	215

Примітки: *якщо значення показника позитивне, то контракт не визнається обтяжливим та за ним не формується забезпечення.

** у тому числі виконані частково та розірвані у звітному періоді.

Джерело: власна розробка автора.

Згідно із НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», суб'єкт державного сектору щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

1. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.
2. Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.
3. Сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду.
4. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.
5. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення [5].

Водночас запропонована нами відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень дає можливість заповнити примітки до річної фінансової звітності з найменшими затратами часу за вищенаведеними показниками.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню [5].

Отже, згідно з діючими НП(с)БОДС нарахування або збільшення забезпечення відображається по дебету рахунку обліку витрат одночасно з кредитом рахунку обліку забезпечення за обтяжливим контрактом. У випадку зменшення раніше нарахованого забезпечення або відсутності ймовірності вибуття активів для погашення зобов'язань, за якими було створене таке забезпечення, в обліку методом сторно повторюється проведення з формування такого забезпечення на суму розрахованого зменшення (на суму раніше сформованого забезпечення).

На нашу думку, використання сторнування для відображення в обліку наслідків зменшення (списання) забезпечення може призвести до викривлення показників фінансової звітності. Зокрема, може виникнути ситуація, коли сума сторнованого забезпечення призведе до того, що на рахунках обліку витрат буде відображатись від'ємна сума (наприклад, забезпечення було створено у минулому році, а на кінець першого кварталу наступного року, прийнято рішення про його списання, і сума такого забезпечення більше ніж розмір витрат на рахунку, який підлягатиме сторнуванню).

У зв'язку з цим, ми пропонуємо, відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, та на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку фінансового результату попередніх періодів.

Висновки і пропозиції. В результаті проведеного дослідження виявлено, що питання обліку забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі є недостатньо дослідженими. У зв'язку з цим у роботі розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі та дерево прийняття рішення щодо необхідності формування забезпечення за обтяжливим контрактом, що є першоосновою в обліку операцій за обтяжливими контрактами, адже дозволяє чітко ідентифікувати обтяжливі контракти, прийняти рішення щодо можливості формування за ними забезпечення та створює теоретичні засади для подальшого розвитку обліку і контролю операцій за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

У роботі розроблено та запропоновано відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень, яка містить необхідну та суттєву ін-

формацію для ефективного управління та прийняття управлінських рішень щодо обтяжливих контрактів.

З метою забезпечення достовірності фінансової звітності в роботі удосконалено порядок обліку зменшення (списання) забезпечення. Так, запропоновано відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, та на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку фінансового результату попередніх періодів.

Список використаних джерел

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 288 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [навч. посіб.] / Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2006. — 472 с.
3. Джога Р. Т., Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Підручник За заг. ред. проф. Р.Т. Джоги.] / С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.
4. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ukrslov.com/Ekonomichna_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>. – Назва з екрану.
6. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
7. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 443 с.

УДК 657.4.01

В.П. Онищенко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ПОРІВНЯННЯ МЕТОДИКИ ПОЗАБАЛАНСОВОГО ОБЛІКУ БАНКІВ
ТА ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ****В.П. Онищенко**, канд. екон. наук, доцент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**СРАВНЕНИЕ МЕТОДИКИ ВНЕБАЛАНСОВОГО УЧЕТА В БАНКАХ
И НА ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ****V.P. Onishchenko**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**COMPARISON OF METHODS CONTINGENT ACCOUNTING BANKS
AND COMPANIES IN UKRAINE**

Досліджена різниця в методиці позабалансового обліку банків та підприємств України. Увага приділяється питанням розвитку методики позабалансового обліку на підприємствах України.

Ключові слова: позабалансовий облік, позабалансові рахунки, план рахунків, подвійний запис, простий запис.

Исследованы вопросы разницы в методике внебалансового учета банков и предприятий Украины. Внимание уделяется вопросам развития методики забалансового учета на предприятиях Украины.

Ключевые слова: забалансовый учет, внебалансовые счета, план счетов, двойная запись, простая запись.

The problems of differences in the method of off-balance sheet accounting in banks and enterprises of Ukraine are studied. Attention is paid to the development method of off-balance sheet accounting in the Ukraine.

Key words: off-balance sheet accounting, off-balance sheet accounts, chart of accounts, double entry, simple record.

Постановка проблеми. Позабалансові рахунки виділені в окремий клас рахунків (нульовий), вони мають своє призначення та певні особливості обліку. Ці рахунки перебувають за межами системи рахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів). Позабалансовий облік призначений для спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарської діяльності підприємства, які на цей час не впливають на його майновий стан, але за якими потрібно здійснювати особливий нагляд з метою володіння повною інформацією про минулі, теперішні та можливі у майбутньому події, та для контролю за наявністю та використанням майна, яке не належить цій організації, але використовується в господарській діяльності на правах користування чи розпорядження [1, с.166]. При практичному веденні бухгалтерського обліку на підприємствах позабалансові рахунки часто ігноруються. Існує необхідність системно підійти до питання потреби існування позабалансового обліку і визначити напрями та перспективи його розвитку. Користь у такому випадку може становити дослідження методики та організації позабалансового обліку у банках України, оскільки використання позабалансових рахунків в банках є регламентованим та обов'язковим, обумовлене нормативними документами Національного банку України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Грунтовних досліджень позабалансового обліку не проводилось, не встановлено жодної дисертації, яка б була присвячена виключно проблемам позабалансового обліку. Найбільше дослідження цього питання здійснювала Н.Є. Білінська [1-4]. Також позабалансовий облік вивчали в межах окремих досліджень Е.А. Гуторова [5], В.С. Здреник [6], О.В. Щирська [13].

Н.Є. Білінська пропонує розширити коло об'єктів позабалансового обліку з метою його використання для ведення управлінського обліку, вивчала особливості використання позабалансових рахунків різними країнами [1, с. 170]; досліджувала питання про позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною, зокрема пропонує відомості про позабалансові події відображати у Примітках до фінансових звітів, додати в них розділ "Операції з давальницькою сировиною" [2, с. 156]; досліджувала облік на поза-

балансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” [3, с. 140]; вивчала питання інформативності позабалансового обліку [4, с. 252].

Е.А. Гуторова обґрунтувала процедуру обліку операцій з акціями і векселями на балансових і позабалансових рахунках із застосуванням комп’ютерних технологій, показала доцільність відображення гарантій та зобов’язань на забалансових рахунках з новим визначенням усіх даних, що сприяє контролю своєчасного виконання угод, запропонувала у Примітці до фінансових звітів ввести ще один розділ № 13 “Забалансові дані” [5, с. 38].

В.С. Здреник обґрунтувала непридатність позабалансових рахунків для обліку операцій з похідними фінансовими інструментами, внаслідок чого запропоновано ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунки 32 “Фінансові активи за похідними фінансовими інструментами” та 686 “Фінансові зобов’язання за похідними фінансовими інструментами” [6, с. 18].

О.В. Щирська внесла пропозиції щодо позабалансового обліку формування амортизаційного фонду з використанням позабалансових рахунків 091 (нарахування амортизації) та 092 (сума фактично зарезервованих коштів, які планується спланувати на оновлення основних засобів) [13, с. 11].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Всі вищеназвані праці стосуються тільки питань позабалансового обліку на підприємствах України та не були комплексними, стосувалися тільки історичних, інформаційних питань позабалансового обліку, використання його можливостей для обліку окремих господарських операцій (нарахування амортизації, обліку давальницької сировини, фінансових інструментів). Отже, існує потреба здійснити комплексне дослідження методики та організації позабалансового обліку в Україні, охопивши в дослідженні не лише облік на підприємствах, але й облік у банках, визначити можливості та напрями подальшого розвитку позабалансового обліку.

Мета статті. Метою статті є порівняти методику позабалансового обліку підприємств та банків України, проаналізувати корисні надбання методики позабалансового обліку банків та визначити можливі напрями подальшого розвитку позабалансового обліку для підприємств.

Виклад основного матеріалу. Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об’єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, перероблення, комісії, монтажі);
- умовних прав і зобов’язань підприємства (застави, гарантії, зобов’язання тощо);
- бланків суворого обліку;
- списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);
- амортизаційних відрахувань [8].

Система позабалансових рахунків у банках та на підприємствах представлена в таблиці 1. Як бачимо з таблиці 1, основні об’єкти обліку як у банках, так і на підприємствах у цілому співпадають. Основним залишається облік цінностей, які не належать організації, та так званих умовних активів та умовних зобов’язань. Згідно з МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” умовне зобов’язання це:

– можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невідзначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

– існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

– немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або

– суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно [9].

Умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невідзначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання [9].

Таблиця 1

*Позабалансові рахунки підприємств та банків**

Підприємства		Банки	
Рахунок	Назва рахунку	Розділи рахунків	Назва рахунку
01	Орендовані необоротні активи	90	Зобов'язання і вимоги за всіма видами гарантій
02	Активи на відповідальному зберіганні	91	Зобов'язання з кредитування, що надані та отримані
03	Контрактні зобов'язання	92	Зобов'язання і вимоги за операціями з валютою та банківськими металами
04	Непередбачені активи й зобов'язання	93	Вимоги та зобов'язання щодо андерайтингу цінних паперів, спотових і строкових фінансових інструментів, крім інструментів валютного обміну
05	Гарантії та забезпечення надані	95	Інші зобов'язання і вимоги
06	Гарантії та забезпечення отримані	96	Списана заборгованість та кошти до повернення
07	Списані активи	97	Цінні папери та інші активи клієнтів на зберіганні
08	Бланку суворого обліку	98	Облік інших засобів, цінностей та документів
09	Амортизаційні відрахування	99	Контррахунки та позабалансова позиція банку

Джерело складено на основі [11-12].

Особливістю в призначенні позабалансових рахунків обліку банків, наведених у таблиці 1, є група 99 “Контррахунки та позабалансова позиція банку”. На основі цього аналізу проведемо класифікацію функцій позабалансових рахунків (рис. 1). В основу класифікації покладено функціональне призначення рахунку. Під функціональними групами рахунків, відображених на рисунку, будемо розглядати такі:

1. Активні позабалансові рахунки – рахунки обліку цінностей, що не належать (не контролюються) організацією та умовних активів. При їх зарахуванні на баланс необхідно дебетувати активний балансовий рахунок. Наприклад, рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, 06 “Гарантії та забезпечення отримані” підприємств чи 9500 “Отримана застава”, 9780 “Готівкові кошти за операціями довірчого управління” банків.

2. Пасивні позабалансові рахунки – рахунки обліку умовних зобов'язань. При їх зарахуванні на баланс необхідно кредитувати пасивний балансовий рахунок. Наприклад, 05 “Гарантії та забезпечення надані” підприємств чи 9129 “Інші зобов'язання з кредитування, які надані клієнтам”.

3. Технічно-контрольні позабалансові рахунки – рахунки, що є проміжними для забезпечення можливості виконання подвійного запису. Залишок за цими рахунками виконує також контрольну функцію. Наприклад, 9920 “Позабалансова позиція банку за іноземною валютою та банківськими металами”, 9900 “Контррахунок”.

4. Контрольні позабалансові рахунки – це рахунки, які виконують лише контрольну функцію. Наприклад, рахунок 09 “Амортизаційні відрахування” підприємств.

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках підприємств ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та простроченої дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

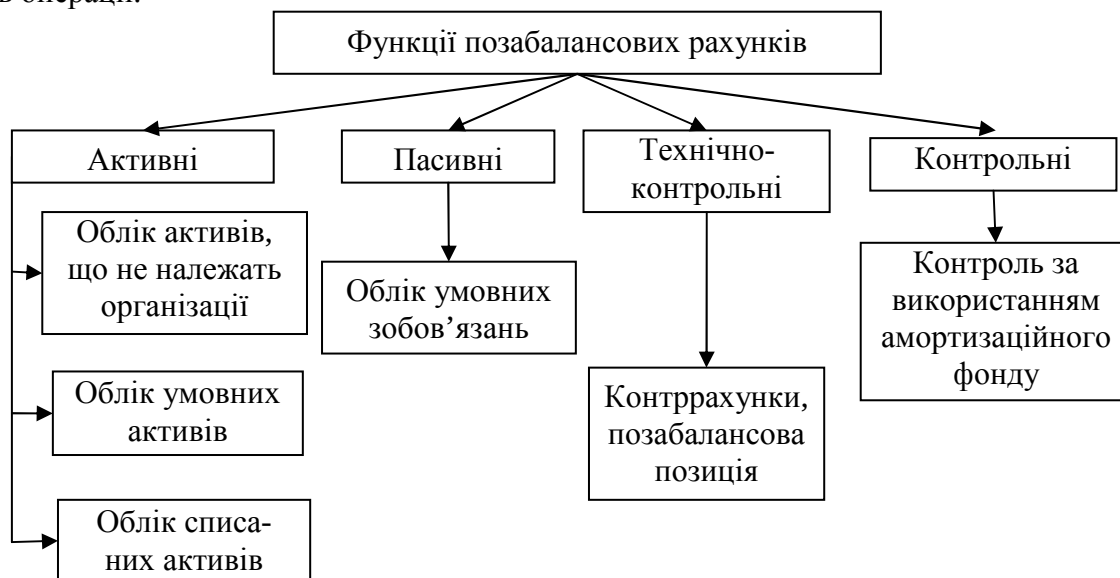


Рис. 1. Функції позабалансових рахунків та їх класифікація

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії та зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Типові бухгалтерські проведення з використанням позабалансових рахунків на підприємствах наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Типові бухгалтерські проведення позабалансового обліку на підприємствах

Дт	Кт	Господарські операції
022		Прийнята давальницька сировина для переробки
	022	Перероблена давальницька сировина передана замовнику
09		Нарахована амортизація
	09	Відображено використання амортизаційного фонду на капітальні інвестиції
05		Передано майно в заставу
	05	Закінчився строк дії застави

На відміну від підприємств у класі 9 позабалансових рахунків банків бухгалтерський облік операцій за позабалансовими рахунками ведеться за системою подвійного запису. Позабалансові рахунки кореспондують тільки між собою. Для відображення операцій за системою подвійного запису використовуються рахунки розділу 99. Рахунки можуть коре-

спондувати між собою без використання контррахунків. Рахунки розділу 99 – це контррахунки, які використовуються для подвійного запису операцій за рахунками 90-98. Контррахунки відкриваються в аналітичному обліку в будь-якому розрізі на розсуд банку.

Таким чином, особливістю методики позабалансового обліку в банках України у порівнянні з підприємствами є:

- використання методу подвійного запису;
- використання в обліку так званих контррахунків, що виконують лише технічну та контрольну функцію та є проміжними, допоміжними.

Для прикладу розглянемо типові бухгалтерські проведення з використанням позабалансових рахунків у банках [9]. Купівля іноземної валюти за національну валюту на умовах спот відображається на дату операції такими бухгалтерськими проводками:

Дт 9200 “Валюта та банківські метали до отримання за умовами спот”

Кт 9920 “Позабалансова позиція банку за іноземною валютою та банківськими металами”.

На дату розрахунку за спотовою угодою банк сторнує попередні проводки, закриваючи позабалансову позицію:

Дт 9920 “Позабалансова позиція банку за іноземною валютою та банківськими металами”

Кт 9200 “Валюта та банківські метали до отримання за умовами спот”.

Як бачимо, для відображення в обліку операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та банківських металів за позабалансовими рахунками використовується технічний рахунок 9920 “Позабалансова позиція банку за іноземною валютою та банківськими металами”. Розглядаючи властивості банківського рахунку 9920, слід розуміти, що “валютна позиція банку – це співвідношення вимог і зобов’язань (балансових і позабалансових) банку в кожній окремій іноземній валюті” [9]. За умови їх рівності позиція є закритою, за нерівності – відкритою. Відкрита валютна позиція – валютна позиція у відповідній валюті, коли активи та пасиви (з урахуванням позабалансових вимог та зобов’язань за незавершеними операціями) не рівні між собою, внаслідок чого з’являється можливість отримання додаткових прибутків або ризик додаткових збитків у результаті зміни обмінних курсів валют. Для балансових активів та зобов’язань використовуються рахунки 3800 АП “Позиція банку щодо іноземної валюти та банківських металів” та 3891 АП “Еквівалент позиції банку щодо іноземної валюти та банківських металів”. Таким чином, рахунок 9920 виконує контрольну функцію та залишок по ньому дозволяє визначити відкритою чи закритою є валютна позиція по позабалансових валютних активах та зобов’язаннях.

До іншого типу позабалансових операцій належить використання рахунку 9900 “Контррахунок”. Наприклад на дату укладення договору про кредитну лінію банк визнає суму, зазначену в договорі, як зобов’язання з кредитування за рахунком 9129 “Інші зобов’язання з кредитування, які надані клієнтам”, що супроводжується проводкою:

Дт 9129 “Інші зобов’язання з кредитування, які надані клієнтам”

Кт 9900 “Контррахунок”.

Якщо на дату операції (у день виникнення в банку зобов’язання з кредитування) кредит надається в повній сумі, то зобов’язання з кредитування за позабалансовими рахунками не відображається.

Використання клієнтом кредитної лінії відображається в обліку за відповідними балансовими рахунками з обліку наданих кредитів. Одночасно на суму наданого кредиту зменшується зобов’язання з кредитування, що відображається такою проводкою:

Дт 9900 “Контррахунок”

Кт 9129 “Інші зобов’язання з кредитування, які надані клієнтам”.

Зобов’язання з кредитування банк визнає за позабалансовими рахунками до часу його погашення або закінчення строку виконання.

Прикладом використання активних позабалансових рахунків є облік орендованих активів та прийняття заставного майна. Так, прийняття в оперативний лізинг (оренду) активи обліковуються лізингоодержувачем за рахунком 9840 “Основні засоби та нематеріальні активи, що прийняті в оперативний лізинг (оренду)” за вартістю, що зазначається в договорі про оперативний лізинг (оренду). У цьому разі в бухгалтерському обліку здійснюється така проводка:

Дт 9840 “Основні засоби та нематеріальні активи, що прийняті в оперативний лізинг (оренду)”

Кт 9910 “Контррахунок”.

Застава, що отримана як забезпечення кредиту (майно, у тому числі майнові права на грошові кошти, які розміщені на вклад), відображається такою бухгалтерською проводкою:

Дт “Рахунки для обліку отриманої застави” (9500, 9501, 9503, 9520, 9521, 9523)

Кт 9900 “Контррахунок”.

Як бачимо з вищеописаних бухгалтерських проводок, рахунок 9900 також виконує не тільки технічну, але й контрольну функцію. Залишок по ньому означає, що частина умовних зобов’язань були виконані не в повній сумі, орендовані основні засоби повернуті не всі тощо. За умови деталізації цього рахунку такий підхід дозволяє контролювати умовні активи та зобов’язання, а також надходження та повернення заставного чи орендованого майна.

Висновки і пропозиції. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- позабалансовий облік у банках є більш розвинутий завдяки використанню подвійного запису та технічно-контрольних рахунків;
- удосконалення позабалансового обліку на підприємствах можливе у напрямку використання подвійного запису та введення нових позабалансових рахунків, що виконують технічно-контрольну функцію.

Перспективним є подальше дослідження можливостей позабалансових рахунків, зокрема для цілей управлінського обліку та податкових розрахунків.

Список використаних джерел

1. Бачинський В.І., Білинська Н.Є. Позабалансовий облік у сучасній інформаційній системі підприємства // Проблеми економіки та управління. – 2012. – №725. – С. 247-253.
2. Білинська Н.Є. – Інформаційні можливості позабалансового обліку амортизації та напрямки їх розширення // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.2. – С. 136-141.
3. Білинська Н.Є. Стан та перспективи розвитку позабалансового обліку в Україні // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1. – С. 166-191.
4. Білинська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.07. – С. 151-158.
5. Гуторова Е.А. Удосконалення обліку і контролю цінних паперів на підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Е.А. Гуторова. – Луганськ, 2003. – 22 С.
6. Здреник В.С. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / В.С. Здреник. – Житомир, 2010. – 20 с.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України: Постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004р. № 280, зі змінами та доповненнями.

9. Литвин Н.Б. Фінансовий облік у банках (у контексті МСФЗ): Підручник. — К.: «Хай&Тек Прес», 2010. — 608 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051

11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999, зі змінами та доповненнями.

12. План рахунків бухгалтерського обліку банків України : Постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004р. № 280, зі змінами та доповненнями.

13. Щирська О.В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.В. Щирська. – Київ, 2013. – С. 20.

УДК 657.234

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НІКЧЕМНІ ПРАВОЧИННИ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ**Ю.Н. Скосырь**, к-т, екон. наук, доцент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

НИЧТОЖНЫЕ СДЕЛКИ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА**Y.M. SKOSYR**, PhD, Associate Professor

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

WORTHLESS TRANSACTION: FEATURES OF ACCOUNTING

Досліджено поняття нікчемності правочину та наслідки визнання його нікчемності. Проаналізовано основні причини визнання договорів нікчемними. Приділяється увага відображенню наслідків нікчемності правочину в бухгалтерському обліку підприємства, показано на прикладі нарахування штрафних санкцій та пені при визнанні угоди фіктивною. Розглянуто основні вимоги до ведення обліку, що допоможе позбавитись проблем щодо нарахування штрафних санкцій. Наголошено на необхідності приділяти більше уваги правильності оформлення первинних документів, законності здійснення господарських операцій та податковому статусу контрагентів. Запропоновано створити інформаційний ресурс з основними реквізитами підприємств, що знаходяться у розшуку або ухиляються від сплати податків.

Ключові слова: нікчемний правочин, недійсний правочин, оформлення господарських угод, штрафні санкції, податкові зобов'язання, первинні документи, несплата податків, фіктивні фірми.

Исследовано понятие ничтожности сделки и последствия признания его ничтожности. Проанализированы основные причины признания договоров ничтожными. Уделяется внимание отражению последствий ничтожности сделки в бухгалтерском учете предприятия, показано на примере начисления штрафных санкций и пени при признании сделки фиктивной. Рассмотрены основные требования к ведению учета, что поможет избавиться от проблем по начислению штрафных санкций. Отмечена необходимость уделять больше внимания правильности оформления первичных документов, законности осуществления хозяйственных операций и налогового статуса контрагентов. Предложено создать информационный ресурс с основными реквизитами предприятий, находящихся в розыске или уклоняющихся от уплаты налогов.

Ключевые слова: ничтожная сделка, недействительная сделка, оформление хозяйственных договоров, штрафные санкции, налоговые обязательства, первичные документы, неуплата налогов, фиктивные фирмы.

Explored the concept of nullity of the transaction and the effects of the recognition of its insignificance. Analyzed the main reasons for the recognition of agreements null and void. Attention is paid to the reflection of the consequences of the nullity of the transaction in the accounting business, it is shown by the example of charging penalties and interest, in recognition of fictitious transactions. The basic requirements for record keeping will help get rid of the problems on the accrual of penalties. The necessity to pay more attention to the validity of the original documents, the legality of the business transactions and tax status of the counterparties. Asked to create an information resource with the basic requisites of companies who are wanted or evade taxes.

Key words: void transaction, invalid transaction, execution of business contracts, penalties, tax liabilities, primary documents, tax evasion, fictitious firms.

Постановка проблеми. Нині час є практика донарахування податкових зобов'язань під час перевірок органами державної податкової служби та застосування штрафних санкцій з податку на прибуток та податку на додану вартість або зменшення сум податку на додану вартість, що підлягають відшкодуванню з бюджету, у зв'язку із визнанням угоди недійсною. Наявність правильно оформлених первинних документів не завжди дає право на формування витрат та податкового кредиту в обліку підприємства. Причиною позбавлення прав на податковий кредит з податку на додану вартість та віднесення здійснених витрат до податкових може бути недобросовісність партнерів та як наслідок визнання угод нікчемними. На сьогодні нікчемні правочини та відображення їх наслідків недостатньо дослідженні в економічній літературі. Переважно ці питання знаходять висвітлення в окремих публікаціях юридичних видань. Особливості бухгалтерського обліку нікчемності правочину теж потребує уваги.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та підстави визнання правочину нікчемним розглядалися у працях багатьох учених: Д. Бобрової, М. Брагінського, І. Дзери, М. Сібільова, Ф. Хейфеца, С. Тенькова та інших. Їх праці мали оглядовий характер та стосувалися в основному підстав визнання правочину нікчемним.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються проблем визнання нікчемності правочинів з юридичного погляду, проблеми відображення наслідків нікчемності правочинів у системі бухгалтерського обліку залишаються малодослідженими. Актуальним є також розроблення заходів із запобігання укладення фіктивних договорів.

Мета статті. Метою статті є розроблення пропозицій з регулювання відносин, що виникають унаслідок вчинення нікчемних правочинів, спрямованих на зменшення ризиків визнання угод нікчемними та обґрунтування відображення в бухгалтерському обліку наслідків визнання угод нікчемними.

Виклад основного матеріалу. Нікчемним правочином є угода між підприємствами, в результаті виконання якої не здійснюються передбачені законодавством правові наслідки через незаконність дій та інші порушення юридичних норм законодавства.

До таких правочинів відносять угоди, що порушують Конституцію України, валютне, митне, податкове, антимонопольне законодавства. В основному вони направлені на ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від сплати податків, незаконне відчуження або користування об'єктами права власності, незаконний обіг вилучених з вільного обігу предметів, зайняття забороненими видами господарської діяльності та інші види діяльності, що спрямовані на порушення нормативних актів.

Головною ознакою нікчемності правочину є скерованість діяльності контрагентів на досягнення незаконного результату. Іноді дії не всіх учасників правочину передбачають протиправні наслідки та порушення законодавства України. Про те, що угода підпадає під ознаку нікчемності, контрагенти несумлінного платника податків можуть і не знати. У випадках зникнення однієї із сторін угоди або несплати податків до бюджету ознака нікчемності правочину переноситься на всі угоди, що укладені цим контрагентом з іншими платниками податків.

Розглянемо основні випадки визнанням договорів недійсними.

Згідно з договором купівлі-продажу продавець надає товарно-матеріальні цінності у власність покупця, а покупець приймає їх та оплачує. Продавець може укласти угоду на продаж товарно-матеріальних цінностей, які є у нього або будуть придбані чи вироблені у майбутньому. Під час передачі товарно-матеріальних цінностей продавець повинен надати документи, що підтверджують факт здійснення угоди та гарантують якість товару.

Згідно з законодавством України продаж товарно-матеріальних цінностей може бути здійснений тільки їх власником. Недійсність угоди може бути обумовлена недотриманням вимог Цивільного кодексу України. Це може бути у випадках, якщо продавець не може підтвердити власність переданих товарно-матеріальних цінностей або не передав цінності, які вказані в документах як передані, або не надав всі необхідні документи для підтвердження здійснення угоди та якості товару, або уникає сплати податків за цією угодою.

Бюджетний кодекс України розділяє доходи бюджету на податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі. Податкові надходження включають передбачені Податковим кодексом України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Тобто податок на прибуток та податок на додану вартість, які не сплатило підприємство внаслідок здійснення фіктивної угоди, є дохідною частиною держбюджету, власністю держави.

У випадку перерахування коштів іншому підприємству з метою формування податкового кредиту та нарахування витрат підприємство знижує об'єкт оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість, як наслідок, відбувається заволодіння доходною частиною Держбюджету України. Тобто ця дія спрямована на заволодіння майном держави, зменшення доходної частини бюджету, а отже, ця угода є нікчемною.

Якщо договори визнаються нікчемними, то нікчемні правочини є недійсним на підставі закону. Всі наслідки здійснення таких угод вважаються недійсними.

Всі господарські операції, що здійснюються юридичними особами на території нашої країни, регулюються та оформлюються згідно вимог з нормативними документами України. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності зобов'язані вести бухгалтерський облік та

подавати фінансову звітність. Тобто бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Операції, що здійснюють суб'єкти господарської діяльності, повинні бути оформлені первинними документами, що визначено положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88.

Правильність оформлення первинних документів є підтвердженням здійснення операції. Вимоги до первинних документів, які є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Первинні документи повинні складатись під час виконання господарської дії, а якщо це неможливо – безпосередньо після її завершення. Вони повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складено документ; назву документа; дату і місце складання; зміст і обсяг господарської операції; одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Для надання законності і доказовості первинні документи мають складатись відповідно до вимог чинного законодавства і не порушувати публічний порядок, установленний Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Тобто при порушенні складання первинних документів господарська операція буде вважатися не дійсною, а угода – фіктивною або нікчемною з відповідними наслідками для підприємства та контрагентів.

Останнім часом стало актуальним виявлення фіктивних підприємств у ланцюгу поставок товарно-матеріальних цінностей, за наслідками відносин з якими сформовані витрати та податковий кредит. Це призводить до нарахування податківцями податкових зобов'язань і застосування штрафних санкцій з посиланням на недійсність господарських угод.

Важливим є те, чи існували у платника податку прямі відносини з фіктивними або недобросовісними фірмами чи такі фірми лише опосередковано пов'язані з ним. Від цього залежить вирішення питання щодо анулювання угод.

Якщо існували прямі відносини з фіктивними фірмами, то угоди з такими підприємствами податківці та суд розглядають як нікчемні, оскільки їх здійснення направлене на незаконне заволодіння майном держави у вигляді несплати податків або зменшення податкового навантаження на підприємство. Для цього не потрібно окремого рішення суду про визнання договору недійсним, про що йдеться в ст. 215 Цивільного кодексу України. Визнання правочину нікчемним відбувається згідно з рішенням податкового органу, яке сформовано за результатами перевірки платника податку.

Кожний платник податків зобов'язаний вести податковий облік. Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють фіктивні правочини, несуть відповідальність за порушення ведення податкового обліку, що автоматично переноситься на контрагентів фіктивних підприємств, які, на відміну від них, здійснюють фактичну господарську діяльність. Це пояснюється тим, що з недійсного або фіктивного правочину не випливає інших правових наслідків, крім його недійсності. Тобто така угода не спричиняє змін у податковому обліку підприємства і є безпідставним відображення витрат та формування податкового кредиту згідно даної угоди. Виключення нікчемного правочину з бухгалтерського та податкового обліку підприємства здійснюється не тільки у фіктивної фірми, а й в усіх платників податків які мали з нею господарські відносини, і на це вже не може вплинути ні документальне підтвердження виконання договору, ні належно оформлені видаткові накладні, податкові накладні, ВМД тощо.

У випадку, якщо підприємство не перебувало у прямих відносинах з фіктивними фірмами, а останні просто брали участь у ланцюгу поставок, то наслідки виконання такої угоди можуть бути різними. У зв'язку з відсутністю прямих взаємовідносин з недобросовісними підприємствами сумлінні платники податків можуть поборотися за право на визнання витрат та податкового кредиту в суді, аргументуючи це принципом персональної відповідальності. Вирішення питання на їх користь буде залежати від доказовості здійснення господарської операції та безпосереднього зв'язку цієї угоди з діяльністю платника податків.

Відносини учасників ланцюгу поставки товарів не повинні безпосередньо впливати на господарські операції інших чесних платників податків. Платник податку не повинен відповідати за наслідки невиконання постачальником його зобов'язань зі сплати податків та інших платежів і в результаті сплачувати донарахований ПДВ та податок на прибуток, а також сплачувати штраф та пеню. В таких випадках необхідно слідкувати за правильністю оформлення господарських операцій, наявністю всіх обов'язкових документів, що підтверджують здійснення цієї угоди. При оформленні угоди з новим контрагентом необхідно перевірити дійсність установчих документів, чи не скасована реєстрація підприємства як платника податку на додану вартість. При виникненні питань щодо законності та дійсності господарської операції необхідно подати на розгляд суду первинні документи, які були складені під час здійснення господарської операції та надати інші докази, що свідчать про фізичне, технічне та технологічне виконання договору поставки товарно-матеріальних цінностей.

Розглянемо конкретні ситуації.

Підприємство А відвантажило товарно-матеріальні цінності підприємству Б: 20.03.12 р. - на суму 6 000 грн; 30.04.12 р. - на суму 12 000 грн. У вересні 2012 р. підприємство А надало транспортні послуги підприємству Б на суму 1 200 грн з ПДВ.

У ході перевірки податкової інспекції в лютому 2013 р. виявлено такі порушення. Підприємство Б придбало сировину на загальну суму 18 000 грн з ПДВ у березні 2012 р. та квітні 2012 р. у підприємства А, яке знаходиться у розшуку та не сплачує податки. Дана угода визнана нікчемною згідно з рішенням податкової інспекції 11.03.13 р. Також виявлено, що у вересні 2012 р. це саме підприємство А здійснило доставку продукції до покупця. Така операція оформлена актом виконаних робіт та податковою накладною на суму 1200 грн, відсутня товарно-транспортна накладна на доставку продукції покупцеві. Оплата за дані операції не здійснювалася. Така угода також визнана нікчемною згідно рішення податкової інспекції 11.03.13 р. (Приклади бухгалтерських проводок наведені в таб. 1; 2.)

При визнанні правочину недійсним доходи та витрати підприємства перераховуються в тому періоді, коли угода була визнана нікчемною. Перерахунок витрат відображається в рядку 06.4.26 декларації податку на прибуток того періоду, коли отримано рішення податкової інспекції про визнання правочину нікчемним.

Таблиця 1

Наслідки визнання правочинів нікчемними в бухгалтерському обліку

№	Сутність порушення	Період	Сума, грн	Занижено "+" (завищено "-") податкове зобов'язання, грн	Штраф, грн
1	2	3	4	5	6
1.	Податок на прибуток				
1.1.	Визнана недійсною поставка сировини 20.03.12 р. на суму 6000,00 грн з ПДВ. Завищено витрати на суму 5000,00 грн у сумі списаної на виробництво продукції сировини	I квартал 2012 р	5 000,00	+1050,00	

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6
1.2.	Визнана недійсною поставка сировини 30.04.12 р. на суму 12000,00 грн з ПДВ. Завищено витрати на суму 10 000,00 грн. у сумі списаної на виробництво продукції сировини	II квартал 2012 р.	10 000,00	+2100,00	
1.3.	Включено до витрат транспортні послуги на перевезення продукції, що не підтверджені документально на суму 1200,00 грн. з ПДВ. Завищено витрати на суму 1000,00 грн	III квартал 2012 р.	1 000, 00	+210,00	
2.	ПДВ				
2.1.	Не зараховано до податкового кредиту суму ПДВ 1000,00 грн. при придбанні сировини 20.03.12 р. на загальну суму 6000,00 грн	Березень 2012 р.	1 000,00	+1 000,00	
2.2.	Не зараховано до податкового кредиту суму ПДВ 2000,00 грн при придбанні сировини 30.04.12 р. на загальну суму придбання 12000,00 грн	Квітень 2012 р.	2000,00	+2000,00	
2.2.	Не зараховано до податкового кредиту сума ПДВ по транспортним послугам у вересні 2012 р. по перевезенню продукції до покупця	Вересень 2012 р.	200,00	+200,00	

Однак, крім цього, підприємство повинно сплатити штрафні санкції та пеню, якщо внаслідок перерахунку виявлено, що занижено податкові зобов'язання. Штраф нарахує податкова на підставі ст. 123 ПКУ.

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення по відображенню наслідків визнання правочинів нікчемними

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	Д	В
1	2	3	4	5	6	7
1.	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за I квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	1050,00	—	—
2.	Відкореговано методом "сторно" витрати на придбання сировини в березні 2012 р за угодою, що визнана нікчемною	443	631	-5000,00	—	—
3.	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	262,50	—	—
4.	Нараховано пеню по податку на прибуток у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	63,43	—	—
5.	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ за угодою, що визнана нікчемною	641	631	-1000,00	—	—
6.	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	250,00	—	—
7.	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	60,41	—	—
8.	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за II квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	2520,00	—	—
9.	Відкореговано методом "сторно" витрати на придбання сировини в квітні 2012 р. за угодою, що визнана нікчемною	443	631	-10000,00	—	—
10.	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст. 123 ПКУ	948	641	630,00	—	—
11.	Нараховано пеню по податку на прибуток в розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	104,60	—	—
12.	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ за угодою, що визнана нікчемною	641	631	-2000,00	—	—

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
13.	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	500,00	—	—
14	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	83,01	—	—
15	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за III квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	210,00	—	—
16	Відкореговано методом "сторно" витрати на перевезення продукції, що не підтверджені документально	443	631	-1 000,00	—	—
17	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	52,50	—	—
18	Нараховано пеню по податку на прибуток у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	4,75	—	—
19	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ	641	631	-200,00	—	—
20	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	50,00	—	—
21	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	4,52	—	—

Примітка: * Розраховано за найбільшою ставкою НБУ за період існування боргу в розмірі 7,5 %

Відображення в бухгалтерському обліку відбувається залежно від обставин і року, в якому правочин визнано недійсним. Якщо правочин визнано недійсним у наступному році, ніж рік здійснення правочину, перерахунок доходів відображаємо в кореспонденції з рахунком 44. У разі неправильного відображення операції за попередні звітні періоди, що виявлено у поточному періоді, регламентується П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». При цьому виправлення таких операцій здійснюється через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Водночас виправлення таких операцій, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Це може відбуватися внаслідок визнання судом недійсними установчих документів контрагентів платників податків, скасуванням їх реєстрації як платників податку на додану вартість, неподанням податкової звітності або несплатою податку контрагентами платників податків.

Висновки і пропозиції. Недостатня увага до постачальників товарів та послуг, неякісно оформлені первинні документи чи їх відсутність може значною мірою погіршити фінансове становище підприємства. Основними вимогами до ведення обліку та відсутності проблем з податковою інспекцією щодо нарахування штрафних санкцій є посилені увага бухгалтерів до правильності оформлення первинних документів, законності здійснення господарських операцій та податковий статус ваших контрагентів.

Отже, для зменшення кількості нікчемних правочинів та покращення стану бухгалтерського обліку на підприємствах необхідно підняти інформативність бухгалтерів щодо податкового статусу фірм-контрагентів. З цього випливає необхідність створення інформаційного ресурсу з основними реквізитами підприємств, що знаходяться у розшуку або ухиляються від сплати податків.

Список використаних джерел

1. Альбіна М. Нікчемність вчинених правочинів // Вісник податкової служби України. – 2008. N 46 – 47. – С.35-38.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року N 436-IV. [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна рада України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
3. Єфімов О. Податкова вважає договір фіктивним // Україна Бізнес Ревю. – 2011. №9. – С. 31-32.

4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999р. №996-XIV.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями.

6. Податковий кодекс України від 02.12.10р. №2755- VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88

8. Постанова № 15 — постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»

9. Постанова № 06/53 — постанова Верховного Суду України від 26.09.2006 р. № 06/53 «Про визнання недійсним договору купівлі-продажу»

10. Трофімова Л. Судова практика за позовами платників податків щодо ПДВ // Вісник податкової служби України. –2009. N 29.–С.28-31.

УДК 004:657:65.012.22

О.І. Волот, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І ТЕХНОЛОГІЙ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**Е.И.Волот**, кандидат экономических наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ВНЕДРЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ И ТЕХНОЛОГИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**O.I.Volot**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

INTRODUCTION AND USE OF MODERN INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGIES ACCOUNTING OF DOMESTIC ENTERPRISES

Обґрунтовано особливості впровадження та проаналізовано використання сучасних інформаційних систем і технологій у бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств. Визначені можливі проблеми та ризики при впровадженні та експлуатації новітніх інформаційних систем та технологій.

Ключові слова: бухгалтерський облік, сучасні інформаційні системи і технології, автоматизація обліку, ERP - система, MRP II – система.

Обоснованы особенности внедрения и проанализировано использование современных информационных систем и технологий в бухгалтерском учете отечественных предприятий. Определены возможные проблемы и риски при внедрении и эксплуатации новейших информационных систем и технологий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, современные информационные системы и технологии, автоматизация учета, ERP – система, MRP II – система

Some peculiarities of implementation modern information systems have been substantiated and the uses of modern technologies in the accounting of national enterprises have been analyzed. The possible problems and risks under the implementation and operation of advanced information systems and technologies have been defined.

Key words: accounting, modern information systems and technologies, automation in accounting, ERP – system, MRP II – system.

Постановка проблеми. Сучасний стан модернізації світової економіки характеризується процесами: глобалізації та регіоналізації. Глобалізація поєднується з інформатизацією, тобто переростанням індустріальної економіки в економіку знань. На цьому фоні інтенсивно розвиваються нові інформаційні технології. Саме вони стали передумовою і стрижнем процесу глобалізації. Інформаційні технології підвищують оперативність оброблення даних, достовірність, якість інформації, що надає можливість приймати об'єктивні та ефективні фінансові та управлінські рішення. Одним із методів удосконалення системи управління є впровадження новітніх інформаційних систем через автоматизацію бухгалтерського обліку як джерела постачання інформації для такої системи. Це дозволяє оптимізувати процес обміну інформацією, зменшити обсяг роботи облікових працівників та приймати керівництву підприємства ефективні управлінські рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем застосування інформаційних технологій у бухгалтерському обліку присвячені роботи Ф.Ф. Бутинця, В.М. Гужви, В.П. Завгороднього, С.В. Івахненкова, В.І. Ісакова, Ю.А. Кузьмінського, В.Б. Лібермана, С.В. Мельниченко, Т.А. Писаревської, В.С. Рожнова, Н.Г. Твердохлеба, В.Д. Шквіра та інших. Аналіз останньої літератури та періодичних матеріалів дозволив зробити висновки, що питання впровадження та використання сучасних інформаційних систем та технологій у бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств стоїть дуже гостро.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми Донині в бухгалтерському обліку та управлінні підприємствами використовуються традиційні інформаційні технології, проте масштаби інформації в сучасному суспільстві інтенсивно зростають і ефективно використовувати звичайні технології неможливо. На цьому фоні інтенсивно розвиваються нові інформаційні технології. Тому досить актуальним є дослідження пи-

тання організації та методики обліку в середовищі сучасних інформаційних технологій, прийнятті управлінського рішення щодо впровадження та використання інформаційних систем та технологій на вітчизняних підприємствах.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є вивчення особливостей впровадження та використання сучасних інформаційних систем і технологій у бухгалтерському обліку, визначення їх місця в системі управління підприємствами, а також виявлення основних ризиків та проблем при їх впровадженні та експлуатації на підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Причини, що спонукають підприємства впроваджувати інформаційні системи (ІС) і технології у сфері бухгалтерського обліку, з одного боку, обумовлені прагненням керівництва збільшити продуктивність повсякденних робіт або усунути їх повторне проведення, запропонувати новітні засоби для автоматизованого ведення обліку в зручному сучасному інтерфейсі, підвищити оперативність оброблення даних, достовірність, якість інформації, а з іншого боку, збільшити прибутковість бізнесу, контроль та інвестиційну привабливість підприємства, підвищити ефективність управління діяльністю підприємства за рахунок прийняття оптимальних та раціональних управлінських рішень.

Модернізація і зміна поколінь обчислювальної техніки, поява нових операційних систем та прикладного програмного забезпечення, оновлення версій прикладних програм є характерною особливістю сучасної комп'ютеризації. Не зважаючи на швидкий розвиток інформаційних технологій (ІТ) в Україні останнім часом, відносна кількість підприємств, які використовують ІТ для зовнішнього обліку інформації становить найменшу частку в порівнянні з країнами Європи. Так, загалом в Європейському Союзі (27 країн станом на 25.04.2011р.) – 95 % підприємств мали доступ до інтернет-технологій, у тому числі використовували широкосмуговий зв'язок – 87%. В Україні відповідно – 76 % та 41 %, менше ніж у будь-якій країні Європейського Союзу [11].

Щодо використання інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) у бухгалтерському обліку на підприємствах України за видами економічної діяльності найбільш застосовуються напрямки, такі як (табл. 1):

- отримання банківських та фінансових послуг. Цей напрямок найбільш розвинений в торгівлі; ремонті автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку (частка підприємств, які мали автоматизований зв'язок з банками становить 85,2%);
- отримання податкових форм (переробна промисловість – 70,7 %);
- повернення податкових форм (переробна промисловість – 49,2 %).

Таблиця 1

Напрями використання Інтернет

Напрями використання	Кількість підприємств, які мали доступ до Інтернету, одиниць	з них використовували Інтернет для:					
		Отримання банківських та фінансових послуг, одиниць	Частка підприємств, які отримували банківські та фінансові послуги, %	Отримання податкових форм, одиниць	Частка підприємств, які отримували податкові форми, %	Повернення заповнених податкових форм, одиниць	Частка підприємств, які повертали заповнені податкові форми, %
1	2	3	4	5	6	7	8
УСЬОГО	43 847	35 750	81,5	29 701	67,7	19 519	44,5
у тому числі:							
Переробна промисловість	10 928	9 146	83,7	7 731	70,7	5 376	49,2
Будівництво	5 445	4 423	81,2	3 495	64,2	2 104	38,6
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	12 169	10 364	85,2	8 352	68,6	5 695	46,8

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
Діяльність готелів та ресторанів	254	202	79,5	175	68,9	112	44,1
Діяльність транспорту та зв'язку	4 205	3 342	79,5	2 856	67,9	1 890	44,9
Інше грошове посередництво, надання кредитів, страхування	1 228	834	67,9	794	64,7	555	45,2
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	9 214	7 123	77,3	6 047	65,6	3 625	39,3
Виробництво фільмів та діяльність у сфері радіомовлення та телебачення	404	316	78,2	251	62,1	162	40,1

Джерело *Розраховано автором за даними [11].

Здійснення автоматизованого обміну даними в бухгалтерському обліку проводиться за допомогою автоматизованої інформаційної системи (AIC). Найбільша частка припадає на сферу іншого грошового посередництва, надання кредитів, страхування (табл. 2), що зумовлено основними чинниками, такими як: розвиток мережі філіалів грошового посередництва (комерційних банків, ощадних банків, кредитних спілок); збільшення розрахунків платіжними дорученнями в електронному вигляді юридичними особами; оплата особових рахунків фізичними особами та діяльність з оброблення й оплати фінансових трансакцій, у т.ч. операцій з кредитними картками; автоматизований обмін між банками та інше.

Найменша припадає на операції з нерухомим майном, оренду, інжиніринг, надання послуг підприємцям (43,8 %) та будівництво (44,8 %). Застосування передових ІТ-технологій у будівництві за класичним визначенням ускладнено через тривалість виробничого циклу. Кожна інформаційна система направлена на регулярний характер відтворення з чітко визначеною системою обліку і прогнозів, проте у будівництві незавжди вдається досягнути потрібного рівня визначеності. Також повна автоматизація процесів управління, в т. ч. фінансового, вимагає значних матеріальних затрат, чого багато будівельних компаній у кризу не можуть собі дозволити. Відповідно до проведеного огляду українського ринку ERP-систем у 2010 р. компанією DSS Consulting, питома вага впроваджень подібних систем у будівельній галузі становила менше ніж 5 % у загальному обсязі впроваджень [10].

Незважаючи на високі темпи розвитку ІКТ за останнє десятиліття, Україна поки не змогла скоротити відставання від промислово розвинених країн у рівні інформатизації економіки і суспільства. До негативних чинників, які створюють перепони для впровадження й ефективного застосування ІКТ в економіці, розвитку виробництва у сфері ІКТ відносяться: недосконала нормативна правова база, що розроблялася без урахування можливостей сучасних ІКТ; високий ризик інноваційної діяльності в умовах слабкої адаптованості політико-економічної системи країни до сучасних реформ у економіці; недостатня якість інформаційного простору України; відсутність цілісної інформаційної інфраструктури й ефективної інформаційної підтримки ринків товарів і послуг; слабка розвиненість мережевої інфраструктури вітчизняного бізнесу; відсутність масштабних інформаційних систем управління підприємствами; дефіцит знань про світовий досвід і можливості використання ІКТ в управлінні підприємствами; недостатній рівень підготовки кадрів у галузі створення і використання ІКТ, відсутність бачення бізнесом свого зиску в інвестиціях у економіку знань, людський чинник [4].

Таблица 2

Цілі здійснення автоматизованого обміну даними*

Цілі здійснення обміну даними	Кількість підприємств, які використовували ПК у продовж року, одиниць	Кількість підприємств, які здійснювали автоматизований обмін даними, одиниць	Частка підприємств, які здійснювали автоматизований обмін даними, %	з них підприємства, які використовували автоматизований обмін даними для наступних цілей:							
				Отримання електронних рахунків-фактур, одиниць	Частка підприємств, які отримували електронні рахунки-фактури, %	Відправлення електронних рахунків-фактур, одиниць	Частка підприємств, які відправляли електронні рахунки-фактури, %	Надання платіжних доручень фінансовим установам, одиниць	Частка підприємств, які надавали платіжні доручення фінансовим установам, %	Відправлення або отримання даних для/від державних установ (податкових декларацій, статистичної звітності), одиниць	Частка підприємств, які відправляли або отримували дані для/від державних установ, %
УСЬОГО	50 846	26 269	51,7	15 132	57,6	12 447	47,4	18 235	69,4	18 185	69,2
у тому числі:											
Переробна промисловість	12 366	6 737	54,5	4 012	59,6	3 509	52,1	4 705	69,8	4 912	72,9
Будівництво	6 661	2 982	44,8	1 713	57,4	1 371	46,0	2 106	70,6	2 027	68,0
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	13 775	7 927	57,5	4 950	62,4	4 043	51,0	5 587	70,5	5 646	71,2
Діяльність готелів та ресторанів	317	146	46,1	86	58,9	80	54,8	100	68,5	109	74,7
Діяльність транспорту та зв'язку	5 049	2 615	51,8	1 410	53,9	1 205	46,1	1 805	69,0	1 771	67,7
Інше грошове посередництво, надання кредитів, страхування	1 384	890	64,3	417	46,9	274	30,8	546	61,3	593	66,6
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємствам	10 860	4 755	43,8	2 409	50,7	1 869	39,3	3 232	68,0	3 010	63,3
Виробництво фільмів та діяльність у сфері радіомовлення та телебачення	434	217	50,0	135	62,2	96	44,2	154	71,0	117	53,9

Джерело *розраховано автором за даними [11].

Основою запровадження сучасних інформаційних технологій у систему бухгалтерського обліку є дотримання трьох основних принципів: інтегрованості, гнучкості й інтерактивності [7]. До основних характеристик сучасних ІКТ можна віднести такі [4; 7]:

- наскрізна інформаційна підтримка на всіх етапах проходження інформації на основі інтегрованої бази даних, яка передбачає єдину уніфіковану форму подання, збереження, пошуку, відображення, відновлення й захисту даних;
- можливість адаптації форм і засобів подання інформації у процесі вирішення задач в умовах нестійкого зовнішнього середовища;
- інтерактивний режим вирішення завдань для користувачів, електронний документообіг, колективне виконання документів.

В обліковому процесі автоматизованих систем бухгалтерського обліку (АСБО) застосування сучасних інформаційних технологій має певні особливості [1; 5]:

- розподільне використання комп'ютерних ресурсів – паралельна робота декількох або багатьох користувачів в одній ІС;
- розвинуті комунікації, які дають змогу опрацьовувати різноманітну облікову інформацію, що зберігається на різних ЕОМ, тобто автоматизовані робочі місця бухгалтерів (АРМБ) в АСБО можуть бути територіально відокремленими;
- діалоговий режим спілкування користувача (облікового працівника) з комп'ютером, тобто безпосередній доступ користувача інформації до ЕОМ за допомогою програмного забезпечення, що забезпечує людино-керований основний технологічний процес оброблення облікової інформації;
- робота користувача (облікового працівника) в режимі маніпулювання даними бухгалтерського обліку;
- наскрізна інформаційна підтримка на всіх етапах проходження облікової інформації на основі інтегрованої бази даних бухгалтерського обліку;
- безпаперовий процес підготовки первинного, поточного, звітного документа. На папері фіксується лише його кінцевий варіант;
- ефективність – відношення результату до витрат на підготовку, оброблення облікової інформації.

На сьогоднішньому ринку програмних продуктів України найбільшого поширення набули такі програмні комплекси: “СофтТАКСІ” (X-DOOR), “АБ-Система” (Ofic-2000), “Імпакт” (Акцент-Бухгалтерія), “Баланс-Клуб” (SoNet), “ТРАСКОсофт” (Trade Manager), GMS (Offise Tools), Глобал Аудит (Quasi+Бухгалтерія), “GrossBee XXI” (GrossBee). “1С” (1С: Бухгалтерія), “Парус” (Парус-Підприємство) та інші. Незважаючи на велику кількість програмних продуктів для комп'ютеризації бухгалтерського обліку, можна визначити повні їхні загальні риси. Так, усі вони орієнтовані на стандартні методи ведення бухгалтерського обліку, типові форми облікових документів, план рахунків бухгалтерського обліку. Програми передбачають створення комплексної комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, більшість мають модульну побудову.

Відносно нещодавно виникли ERP системи для глобальної автоматизації обліку й управління. Як правило, ERP-системи будуються за модульним принципом і в тому або іншому ступені охоплюють всі ключові процеси діяльності підприємства. Сьогодні широкого використання набувають сучасні системи класу ERP (англ. Enterprise Resource Planning – планування ресурсів підприємства), та MRPII (англ. Manufacturing Resource Planning – планування виробничих ресурсів). ERP-системи задовольняють більшості запитів як середніх, так і великих підприємств. Вони можуть працювати з різними операційними системами (Windows NT, UNIX, Solaris, AIX і т. д.) і системами управління базами даних (Oracle, Informix). Ці системи мають подвійну природу: з одного боку, це – корпоративні інформаційні системи, але, з ін-

шого боку, їх часто розглядають як певний стандарт або концепцію управління, що знайшла практичну реалізацію у відповідній інформаційній системі [8].

Як зазначає С.В. Івахненко, саме ERP-системи максимально відповідають потребам системи управління вітчизняних великих та середніх підприємств. Вони допомагають компанії отримати максимальні конкурентні переваги [3]. В програмних продуктах ERP-класу зроблена спроба відійти від старих уявлень, коли складова служба системи управління сприймалась як замкнена інформаційна система. Ці системи підтримують переважну більшість видів діяльності, що створюють вартість – постачання, виробництво, дистрибуцію, логістику тощо, вагомо змінюють традиційну роль бухгалтерів. Звичне для нас розуміння типових бухгалтерських завдань, таких як ведення первинного обліку, розрахунків податків, підготовка фінансової звітності, доповнюється новими завданнями, тісно пов'язаними з внутрішнім плануванням і контролінгом. У ERP-системах широко застосовуються засоби штрих-кодування, що призначені для автоматизації обліку складських запасів і продажів. Це усуває необхідність у передачі даних від системи до системи. Якщо бухгалтерські інформаційні системи структуруються відповідно до ділянок обліку, які охоплюють один чи кілька бухгалтерських рахунків, то ERP-система (невід'ємною складовою якої є ключові модулі, що відповідають за ведення бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку, контролінгу платежів та розрахунків, підготовку консолідованої звітності тощо) описує функції всередині трьох основних процесів розширеного економічного відтворення – придбання, виробництва і реалізації [8]. Відповідно, в ERP-системах у центрі уваги знаходяться не бухгалтерські рахунки, а господарські операції й економічні чинники господарської діяльності підприємства. Особливістю автоматизованого обліку в ERP-системах є те, що більшість програмних рішень цього класу дозволяє використовувати одну інтегровану програму замість декількох розрізнених. Єдина система може управляти обробкою, логістикою, дистрибуцією, запасами, доставкою, виставленням рахунків-фактур та реалізувати концепцію глобального обліку.

Сьогодні на вітчизняному ринку ERP-систем домінують російські і західні продукти (табл. 3).

Таблиця 3

Впровадження, співвідношення витрат і вартісні оцінки [6]

Показник	Локальні системи	Малі інтегровані системи	Середні інтегровані системи	Великі інтегровані системи
Представники груп	Інотек, ІНФІН, Інфософт, Супер-Менеджер, Турбо-Бухгалтер, Інфо-Бухгалтер + більше як 100 систем	Concorde XAL, Exact, NS-2000, Platinum, PRO/MIS, Scala, SunSystems, БОСС-Корпорация	JD Edwards (Robertson & Blums), MFG-Pro (QAD/BMS), SyteLine (СОКАП/SYMIX), MIRACL V, Галактика	SAP/R3 (SAP AG), Baan (Baan), BPCS (ITS/SSA), Oracle Applications (Oracle)
Впровадження	Просте, коробковий варіант	Поетапне або коробковий варіант	Тільки поетапне. Більш як 6-9 місяців	Поетапне, складне. Більш як 9-12 місяців
Функціональна повнота	Облікові системи (за напрямом)	Комплексний облік управління фінансами	Комплексне управління: облік, управління виробництвом	
Співвідношення витрат ліцензії/впровадження/установка	у	1/1/1	1/2/1	1/1-5/1
Орієнтована вартість	5-50 тис. USD	50-300 тис. USD	200-500 тис. USD	500 тис. >1 мільйона USD

Західні (SAP, Oracle, Microsoft, IFS) і російсько-українські (ІТ-Підприємство, Парус-Підприємство, Галактика та інші) розробники. Виробничі системи, що включають

підклали середніх і великих інтегрованих систем, а також ERP-системи більш складні в впровадженні (табл.3).

Це зумовлено тим, що система задовольняє потреби всього виробничого підприємства, що потребує значних спільних зусиль працівників підприємства й постачальника програмного забезпечення.

Важливим питанням при впровадженні новітніх інформаційних систем і технологій є визначення допустимого ризику, який передбачає ймовірність неповної відповідності автоматизованої системи інформаційним потребам і поставленим цілям розвитку підприємства. Чим вище встановлений рівень такого ризику, тим ймовірнішим буде прийняття рішення в умовах певної невизначеності, що у подальшому може призвести до негативних результатів та трансформації стратегії підприємства.

Повинні бути враховані усі проблеми та ризики при впровадженні та експлуатації інформаційних систем та технологій (табл. 4), що дозволить керівництву впроваджувати тільки ті технології, які повною мірою відповідають усім вимогам управління підприємствами та дозволяють підвищити ефективність діяльності і досягти конкурентних переваг на ринку галузі.

Таблиця 4

Можливі проблеми та ризики при впровадженні та експлуатації інформаційних систем та технологій

Етапи	Питання	Проблеми та ризики
Планування	Фінансові	Вартість коштів на використання зависока
	Часові	Зависокий час впровадження
	Вибір фірми по впровадженню	Співвідношення ціна-якість. Строк планування впровадження
	Трудові	Проблема персонального призначення працівників на АРМ. Кількість працівників не відповідає правильному підбору
	Технічні та технологічні	Вибір мереж, інформаційного забезпечення
Впровадження	Фінансові	Невиконання бюджету зі сторони підрядчика
	Часові	Перевищення часу впровадження
	Вибір фірми по впровадженню	Перевищення часу впровадження. Проблема заміни фірми
	Трудові	Поточні зміни у кількості та персональному складі працівників підприємства
	Технічні та технологічні	Помилки при монтажі, виборі матеріалів, можливі збої обладнання, невідповідність заказу
Експлуатації	Фінансові	Вартість впровадження більша, ніж ефект від впровадження
	Часові	Ризик старіння ІТ
	Трудові	Супротив персоналу та небажання використовувати ІТ
	Технічні та технологічні	Збій у роботі, технічні та технологічні аварії, зміни законодавства

Подолати такі проблеми можна за умови: орієнтації на кращу світову практику; розроблення власних корпоративних стандартів, у яких виокремлено поетапне формування стратегії організації автоматизованої інформаційної системи; вибору виваженого підходу до реалізації автоматизованого проекту; оцінювання економічної ефективності впровадження інформаційних систем та технологій.

Висновки і пропозиції. На сучасному етапі бухгалтерська інформація є основою для прийняття управлінських рішень як усередині підприємства, так і поза ним. Перш за все вона надає кількісні дані, необхідні для виконання таких функцій управління ви-

робничою і комерційною діяльністю підприємства, як планування, контроль і аналіз. Впровадження та використання новітніх інформаційних систем і технологій у сучасний бухгалтерський облік, який набуває справжнього управлінського характеру, повинне привести до підвищення ефективності кінцевого продукту управління – прийняття рішень з метою досягнення поставлених цілей.

Основними напрямками ефективної комп'ютеризації бухгалтерського обліку є вибір оптимального програмного забезпечення; економічний аналіз та оцінювання ефективності впровадження інформаційних систем і технологій, подолання ризиків, пов'язаних із проблемами при впровадженні та експлуатації інформаційних систем та технологій.

Список використаних джерел

1. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем: навч. посібник / А. М. Береза. – К.: КНЕУ, 2001. – 214 с.
2. Глинских А. Мировой рынок ERP-систем // Jet Info. Информационный бюллетень. 2002. № 2 (105)
3. Івахненко С.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. – К.: Знання, 2009 – 319 с.
4. Івченко Є.І. Пріоритети розвитку підприємств споживчої кооперації: впровадження інформаційно-комунікаційних технологій / Є.І. Івченко, В.А. Куценко // Споживча кооперація ХХІ століття: уроки трансформаційних реформ і перспективи розвитку : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (Полтава, 20-21 листоп. 2008 р.) – Полтава, 2008. - С. 204-206.
5. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
6. Інформаційні системи в економіці: монографія / [С.В. Устенко, А.М. Береза, Г.П. Галущинський, В.М. Гужва та ін.]; за заг.ред. д-ра екон. Наук, проф.. С.В. Устенка. – К.: КНЕУ, 2012. – 425 с.
7. Компьютеризация информационных процессов на промышленных предприятиях / В.Ф. Сытник, Х. Срока, Н.В. Еремина и др. – К.: Техника; Катовице: Экономическая академия им. Карола Адамецкого, 1991. – 215 с.
8. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у сучасних інформаційних системах класу ERP / П.О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. - 2011. - №35. – С. 202-205. – (Серія «Економічні науки»).
9. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 369 с.
10. Смирчинський В.В. Інноваційні аспекти інформаційного забезпечення логістичних систем будівельного комплексу / В.В. Смирчинський, Л.М. Тимошенко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. - №1(2). – С. 169-173.
11. Статистичний бюлетень «Використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах України» / Державна служба статистики України, ред.. І.В. Калачова. – К.: Державна служба статистики України, 2011. – 48 с.
12. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2003. – 268 с.
13. Hamilton S. Maximizing Your ERP System :A Practical Guide for Managers / S. Hamilton. – McGraw-Hill, 2002. – 350 p

УДК 35.073.513.1/2:336.77

Н.І. Ніпорко, викладач

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ****Н.И. Нипорко**, преподаватель

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЯ СЕБЕСТОИМОСТИ
РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА****N.I. Niporko**, teacher

Chernihiv State Technological University, Chernigov, Ukraine

**PROBLEMS OF FORMATION OF THE INDEX COST OF SALES
FOR SMALL BUSINESSES**

У статті розглянуто форми організації бухгалтерського обліку витрат для підприємства малого бізнесу та його регулювання законодавством України. Проаналізовано можливі варіанти формування витратних рахунків та запропоновано, з метою спрощення обліку, метод коригування при розрахунку показника Спрощеного фінансового звіту «Собівартість реалізації продукції».

Ключові слова: суб'єкт малого підприємництва, витрати, собівартість реалізованої продукції, Спрощений фінансовий звіт, облікові дані.

В статье рассмотрены формы организации бухгалтерского учета затрат на предприятии малого бизнеса и его регулирования законодательством Украины. Проанализированы возможные варианты формирования расходных счетов и предложено, с целью упрощения учета, метод корректировки при расчете показателя Упрощенного финансового отчета «Себестоимость реализации продукции».

Ключевые слова: субъект малого предпринимательства, расходы, себестоимость реализованной продукции, упрощенный финансовый отчет, учетные данные.

The article deals with the forms of organization of accounting costs for small businesses and its applicable laws of Ukraine. The possible options for the formation expense accounts, and proposed to simplify the accounting adjustment method when calculating the Simplified financial report "Cost of sales".

Key words: small business expenses, cost of sales, Simplified financial statement credentials.

Постановка проблеми. Одним із перспективних напрямків зростання української економіки є розвиток малого бізнесу. З метою підвищення зацікавленості в створенні та розширенні діяльності малих підприємств державою запроваджені особливі умови його функціонування. Вони полягають як у пільговому оподаткуванні суб'єктів малого та мікропідприємництва, так і в узаконеній можливості частково чи повністю не вести бухгалтерський облік. Щодо останнього, то це стосується лише фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що застосовують спрощену систему оподаткування, юридичні особи незалежно від форми власності та сфери діяльності, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зобов'язані вести облік та подавати фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25.

Незаперечною проблемою бухгалтерського обліку на малих підприємствах є ведення ними обліку тільки з метою складання звітності. Тобто навіть підприємці з мільйонними обсягами виробництва не розглядають облік як джерело інформації для себе, а скоріше сприймають як повинність для формування податкової та фінансової звітності.

З прийняттям Податкового кодексу України ведення бухгалтерського обліку стало серйозною та відповідальною справою. Зазнали змін і нормативно-правові акти, що регулювали бухгалтерський облік та звітність суб'єктів малого підприємництва. В межах підтримки малого бізнесу для окремої категорії малих підприємств (які відповідають критеріям п. 154.6 ст. 154 ПКУ) введена тимчасова (до 01.01. 2016 р.) нульова ставка податку на прибуток, а також надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку та звітності, доцільності спрощеної системи оподаткування на підприємствах сектору малого

бізнесу приділяли увагу багато вчених. Серед них: Ф. Бутинець, В. Сопко, П. Буряк, Р. Хом'як, О. Барановський, О. Кужель та інші. Проте багато питань так і не отримали однозначної відповіді, наприклад, залишається актуальною проблема забезпечення якості інформації, що відображається у фінансовій звітності внаслідок використання спрощених методик обліку витрат малими підприємствами. Нові зміни в законодавстві породжують питання узгодженості бухгалтерських регістрів та статей звітності.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються проблем бухгалтерського обліку і звітності, на сьогодні залишається актуальним питання формування показників фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва.

Мета статті. Метою статті є вивчення спрощених методик обліку витрат із застосуванням рекомендованих регістрів як основи формування показників фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. З 1 квітня 2011 року вступила в силу нова редакція Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" у редакції наказу Мінфіну України N 25 від 24.01.2011 р. Норми цього Положення поширюються на суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, що зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність.

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. N 1-м та ф. N 2-м) складають:

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які визнані такими відповідно до законодавства (п. 2 розд. I П(С)БО 25). Згідно зі ст. 55 Господарського кодексу України та Законом України N 4618-VI від 22.03.2012 р. до СМП відносяться юридичні особи, що відповідають таким критеріям:

Суб'єкти мікро підприємництва - юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та обсяг річного доходу не перевищує суму, еквівалентну двом мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного доходу не перевищує суму, еквівалентну десяти мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Разом з тим п. 2 розд. I П(С)БО 25 називає ті господарські одиниці, на які норми П(С)БО 25 не поширюються, а саме:

- довірчі товариства;
- страхові компанії;
- банки;
- ломбарди;
- інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;
- суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів;
- суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 %.
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. N 1-мс та ф. N 2-мс) складають:

Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, що відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і

витрат. А це підприємства, що відповідають критеріям: розмір річного доходу в даний час не перевищує трьох мільйонів гривень, та заробітна плата найманих працівників за кожен місяць звітного періоду не менше, ніж дві мінімальні заробітні плати, до того ж це повинні бути новостворені підприємства (з 1.04.2011 року), чи платники єдиного податку, або ж підприємства, які протягом останніх трьох років мали річний дохід, що не перевищував трьох мільйонів гривень і не більше 50 осіб найманих працівників.

З 12.04.2011 р. діє спільний лист Мінфіну та Державного комітету статистики України N 31-08410-06-5/9545, N 04/4-7/214 який зобов'язує суб'єктів малого підприємництва та мікропідприємництва складати звітність за ф. N 1-м та ф. N 2-м. Правда в нормативній базі залишається чинним і відповідний лист 31-20080-2-6/8885 від 08.12.2005 р., який не на стільки категоричний і дозволяє застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності поряд з діючою загальною системою оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва.

Що ж до юридичних осіб, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, то вони можуть подавати лише фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва форми NN 1-мс та 2-мс.

Відповідно до ПСБО 25 суб'єкти малого підприємництва за допомогою бухгалтерського обліку мають забезпечити інформацію необхідну для складання фінансової звітності, зокрема статей Звіту про фінансові результати (форма № 2 м) «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Інші операційні витрати», «Інші витрати».

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), розрахована виходячи із витрат, прямо пов'язаних із виробництвом, що відповідає ПСБО 16. До них відносяться: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і соціальне страхування, амортизація основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, інші прямі та загальновиробничі витрати. Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжне виробництво здійснюються на рахунку 23. За кредитом рахунку «Виробництво» обліковується вартість випущеної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. На кожен вид продукції або на структурні підрозділи відповідно до чинних вимог методичних рекомендацій відкриваються субрахунки другого, третього порядку та аналітичні рахунки.

Оскільки, суб'єкт малого підприємництва має застосовувати рахунки, які дозволять скласти Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва та накопичити необхідну інформацію для складання декларації з податку на прибуток, найбільш сприятиме досягненню зазначеної мети застосування рахунків класу 9 "Витрати діяльності".

На свій вибір малі підприємства можуть застосовувати кілька варіантів бухгалтерського обліку витрат, а саме:

1) із застосуванням рахунків обліку витрат 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати» і 26 «Готова продукція» та веденням поточного обліку незавершеного виробництва та руху готової продукції;

2) із застосуванням рахунків 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 96 «Інші витрати» і 26 «Готова продукція» але без веденням поточного обліку незавершеного виробництва та руху готової продукції;

3) із використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. №291.

Попередня редакція П(С)БО 25 дозволяла малим підприємствам використовувати ще один варіант обліку витрат: без застосування 23 і 26 рахунків, тобто формувати всі витрати виключно на рахунках 8 класу. Оскільки рекомендації по використанню рахунків елементів операційних витрат малими підприємствами виключено з ПСБО 25 і змінено показники Звіту про фінансові результати (форми № 2 м) цей варіант обліку неможливий. До того ж, спрощений варіант - без використання рахунку 23, суперечить Інструкції № 291, в ній передбачено обов'язкове використання рахунку 23 незалежно від того, кваліфікується підприємство як суб'єкт малого підприємництва чи ні.

При застосуванні першого варіанту обліку витрат для визначення «Собівартості реалізації» обсяг виробництва (рахунок 23) коригується на суму зменшення (збільшення) залишку на кінець періоду порівняно із залишком на початок періоду незавершеного виробництва і готової продукції. Обсяг виробництва і зміна залишків визначаються на підставі первинних документів, що відображають рух запасів, тобто, придбання, виготовлення, передачу в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізацію, нарахування витрат на заробітну плату, амортизацію, обслуговування виробництва.

Щоб визначити дебет 90 при застосуванні другого варіанту бухгалтерського обліку витрат обсяг виробництва коригується на зміну залишків готової продукції і незавершеного виробництва, визначених за результатами інвентаризації на кінець попереднього і звітного періоду.

Якщо представити це в формульному вигляді, то

$$СРП = ГП_{поч} + ГП_{вир} - ГП_{кін}$$
$$ГП_{вир} = НВ_{поч} + В - НВ_{кін} ,$$

де $СРП$ – собівартість реалізованої продукції;

$ГП_{поч}, ГП_{вир}, ГП_{кін}$ - готова продукція на початок, вироблена за період, готова продукція на кінець відповідно;

$В$ – виробництво за період, Д 23 рахунку;

$НВ_{поч}, НВ_{кін}$ - незавершене виробництво на початок і кінець періоду відповідно.

Коригування при переході від обсягу виробництва до собівартості реалізації викликане необхідністю дотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Для суб'єктів малого підприємництва, які складають Фінансовий звіт за формами N 1-м та N 2-м розрахунок витрат здійснюється за вимогами ПСБО 16, тобто з врахуванням всіх без виключення витрат при формуванні зміни залишків як незавершеного виробництва так і вартості готової продукції. Це досить складна процедура, яка вимагає відкриття великої кількості субрахунків та великих затрат праці, як наслідок, зникає основне призначення спрощеної форми бухгалтерського обліку – економія часу, коштів і сил для формування необхідних показників.

Крім собівартості реалізації, у Звіті про фінансові результати (ф. N 2-м) відображаються «Інші операційні витрати» та «Інші витрати». Спрощеним планом рахунків для накопичення, групування і узагальнення інформації про відповідні витрати рекомендується застосовувати рахунок 96, а це вимагає відкриття великої кількості субрахунків для деталізації витрат, пов'язаних з адміністративними, збутовими, витратами на операційну аренду, фінансовими витратами. Звичайно, зобов'язання складати Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, ще не значить обов'язкового використання спрощеного плану рахунків, який саме план застосовувати підприємства вирішують самостійно, але спрощений план найбільш пристосований для узагальнення інформації, що відображається по рядках фінансової звітності. До того ж, саме використання спрощеного плану рахунків є підставою для застосування регістрів бухгалтерського обліку для

малих підприємств, затверджених Методичними рекомендаціями № 422 від 25.06.2003 р., згідно з якими суб'єкти малого підприємництва можуть (по вибору) узагальнювати інформацію про господарські операції за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку. На сьогодні залишилася без змін Відомість 5-м, перший розділ якої передбачає формування операційних та неопераційних витрат з використанням 84 та 85 рахунків. Поскілки цільове призначення регістру забезпечити формування показників витрат форми № 2-м, то перший і другий розділ Відомості 5-м вимагає коригування у відповідності до змін внесених у спрощений план рахунків.

Використання рекомендацій П(С)БО 25 по формуванню статті «Собівартість реалізації» суб'єктами малого підприємництва, які складають Спрощений фінансовий звіт за формою N 1-мс та N 2-мс може лише приблизно забезпечити відповідність доходів і витрат, тому що згідно із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів N 664 від 31.05.2011, N 1204 від 26.09.2011, незавершене виробництво оцінюється тільки на суму прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці, а не на всю його вартість, що суперечить ПСБО 16. Такі рекомендації були надані для спрощення облікового процесу, але пряма ідентифікація матеріальних витрат і витрат на оплату праці досить складна, і в практичній діяльності незавершене виробництво оцінюється за нормативами, чи пропорційно. У такому разі, при умові використання рекомендованого Журналу 4-мс обліку витрат, виникає реальна можливість визначати розміри інших прямих і накладних (загальновиробничих) витрат та здійснювати коригування незавершеного виробництва з урахуванням їх величини.

Що ж до залишків готової продукції, то на підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, видаток на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виготовленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, встановлений за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (тобто за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції). Оскільки ціноутворення не регламентується положеннями бухгалтерського обліку, то подібне визначення справедливої вартості застосовується не всіма підприємствами.

Суб'єкти малого підприємництва, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 Кодексу, та платники єдиного податку, які відповідають вимогам п.п. 4 пункту 291.4 Кодексу, зобов'язані вести спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування, з застосуванням Методичних рекомендацій № 720 від 15.06.2011 р. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта (ф. N 1-мс та ф. N 2-мс) найбільше відповідає нині діючому спрощеному плану рахунків, але підприємства застосовують порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації без використання подвійного запису, а отже і без використання плану рахунків.

В статті «Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису» авторами здійснено аналіз технології облікового процесу з відображенням послідовності і способу записів господарських операцій в журналах і відомостях з наступним перенесенням інформації до спрощеної форми фінансової звітності на прикладі виробничого підприємства швейної промисловості. Приклад показує, що при наявності облікових даних Журналу 4-мс (а вони представлені в вартісному вираженні) собівартість реалізації простіше розрахувати коригуванням обсягу виробництва на зміну залишків незавершеного виробництва і готової продукції з використанням пропорційного розподілу, чи нормативного методу.

Отже, якщо врахувати, що Журнал 4-мс дає можливість зібрати витрати найпростішим методом, але при цьому не задовольняє розрахунок собівартості реалізації, запропонований положенням бухгалтерського обліку, виникає необхідність провести узгодження цих документів.

Висновки і пропозиції. За результатами дослідження нормативних документів та практичного їх використання суб'єктами підприємницької діяльності малого бізнесу можна підсумувати:

формування показника «Собівартість реалізації» способом коригування рахунку виробництва процес досить трудомісткий, крім того, він призводить до викривлення показників фінансової звітності, насамперед, внаслідок неоднозначних підходів щодо визначення справедливої вартості готової продукції та оцінки незавершеного виробництва. Доцільно зміну залишків незавершеного виробництва і готової продукції розраховувати з використанням пропорційного розподілу, чи нормативного методу;

для забезпечення узагальнення інформації по витратах Відомість 5-м вимагає коригування у відповідності до змін внесених у Спрощений план рахунків та Звіт про фінансові результати. Перший розділ таблиці пропонується побудувати за елементами витрат з виділенням елементів, що формують собівартість реалізованої готової продукції.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод ; за заг. ред. П. Й. Атамаса. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 416 с.
3. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : затверджені Наказом Мініфіну України від 15.06.2011 № 720.
4. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : затверджені Наказом Мініфіну України від 25.06.2003 року № 422.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затверджений Наказом Мініфіну України від 19.04.2001 р. № 186.
6. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. №2755- VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02. 2000 року № 39.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV.
9. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 22.03.2012 №4618-VI. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

УДК 657.471:502/504

О. М. Колівешко, аспірант

Науковий керівник: к.е.н., доц. Лень В. С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИЗНАЧЕННЯ ТА СТРУКТУРА ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**А. М. Коливешко**, аспірант

Научный руководитель: к.э.н., доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И СТРУКТУРА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ**A. M. Koliveshko**, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

DEFINITION AND STRUCTURE OF THE ENTERPRISE ENVIRONMENTAL COSTS

Досліджено дефініцію "екологічні витрати" та наведено її визначення для цілей бухгалтерського обліку, під якою слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи. Пропоноване визначення є підставою для обліку екологічних витрат за статтями. Доведено також, що основні види екологічних витрат визначені нормативними документами України, що забезпечує їх включення не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат.

Ключові слова: екологічні витрати, структура екологічних витрат.

Исследована дефиниция "экологические затраты" и приведено ее определение для целей бухгалтерского учета, под которой следует понимать совокупность затрат на пользование недрами и другими естественными ресурсами, плату за добычу полезных ископаемых, экологический налог и затраты на природоохранные мероприятия. Предлагаемое определение является основанием для учета экологических затрат за статьями. Доказано также, что основные виды экологических затрат определены нормативными документами Украины, что обеспечивает их включение не только к бухгалтерским, а и налоговых затратам.

Ключевые слова: экологические затраты, структура экологических затрат.

The concept "environmental costs" was researched and its definitions were presented for accounting purposes, which means the sum of costs for using mineral resources, fees for minerals extraction, ecological tax and the environmental protection costs. Presented definition is a base for environmental cost accounting under the article. It is also proved that the main types of the environmental costs are defined by governing documents of Ukraine, which protect their including not only to the accounting costs but to the tax costs as well.

Keywords: environmental costs, environmental costs structure.

Постановка проблеми. З розвитком ринкової економіки, при прийнятті управлінських рішень, екологічний фактор стає одним з основних, тому що економіка й навколишнє середовище є єдиною системою й проблема їхньої взаємодії здобуває особливу актуальність у сучасних умовах. Темпи використання підприємствами найважливіших видів природних ресурсів, нераціональна структура виробництва й споживання привели до утворення таких забруднень навколишнього середовища, які перевищують припустимі межі, що негативно позначається на екологічній безпеці населення й вимагає все більших витрат суспільства і підприємств на запобігання й ліквідацію наслідків забруднення навколишнього середовища.

Бухгалтерський облік, як складова частина управлінської системи, здійснює безпосередній вплив на ефективність виробництва і якості роботи, на його результати діяльності в цілому. У ньому також накопичується також інформація про екологічні витрати підприємства. Однак, багато питань обліку й контролю екологічних витрат залишаються невирішеними. Одним з недоліків діючої системи обліку екологічних витрат є знеособленість інформації про екологічні витрати, внаслідок чого управління такими витратами істотно утруднено.

Аналіз останніх досліджень. Розгляду проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств, у бухгалтерському обліку присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних учених економістів: С.В. Макара, В.Н. Кислого, І.В. Замули, О.М. Кондратюка, Ф.Ф. Бутинеця, П.Ю. Буряка, Л.Г. Мельника, М.Г. Чумаченко, М.С. Пушкаря, Є.В. Рюмина, К.С. Саенко, Ю.П. Беднарчука, О.М. Сухіної, А.Н. Брилева, Н.З. Гофман, Л. Гнилицької, В.І. Мосягіна, Є.В. Лапіна, В.С. Леня, Н.А. Трофіменко, Д.У. Санкова, Т.А. Дьоміна, С.М. Бичкової, М.Ю. Егорова, Н.В. Пахомової, В.Н. Холіної, Д.М. Васильєва, В.Г. Широбокова та інших. Разом з тим теоретичні, організаційно-методичні й нормативно-аналітичні аспекти бухгалтерського та управлінського обліку екологічних витрат в умовах України залишаються мало розробленими.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значний доробок вчених у вивчення проблем, пов'язаних з екологічною діяльністю, наразі не досягнуто єдності щодо визначення поняття “екологічні витрати”, їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку, не розроблені єдині підходи щодо виокремлення всіх екологічних витрат у бухгалтерському обліку. Такий стан теоретичних розробок не дозволяє належним чином управляти екологічними витратами та наводити адекватну інформацію про них у звітах про корпоративну соціальну відповідальність.

Мета статті. Основною метою роботи є дослідження поняття екологічних витрат та їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. У нормативній базі України з питань бухгалтерського обліку відсутнє визначення екологічних витрат. У працях науковців теж не досягнуто єдності щодо визначення цього поняття взагалі та для цілей бухгалтерського обліку зокрема (таблиця 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «екологічні витрати» за різними джерелами

№ з/п	Джерело	Визначення
1.	Замула І. В. [1, с. 16]	<i>Екологічні витрати</i> – це всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності підприємства.
2.	Рюміна Е. В [2, с. 43]	<i>Екологічні витрати</i> складаються з двох частин – природоохоронних та економічного збитку від екологічних порушень.
3.	Саенко К. С. [3, с. 34]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на придбання ліцензії на правокористування надрами; витрати на освоєння природних ресурсів; плата за негативний вплив на навколишнє середовище; капітальні і поточні витрати природоохоронної діяльності.
4.	Економічна енциклопедія [4]	<i>Екологічні витрати</i> – сукупність витрат і збитків у сфері природокористування; <i>Екологічні витрати</i> – одне із функціональних понять економічної екології, яке науково обґрунтовує загальноприйнятий у світовій практиці принцип сталого розвитку економічної та екологічної систем.
5.	Беднарчук Ю. П. [5]	<i>Екологічні витрати</i> – як міра того, що може бути віддане за можливість або необхідність споживання (використання) природних благ. Витраченими (використаними) можуть бути: робота, матеріальні активи (ресурси), енергія, засоби, психічні (моральні) переживання і тому подібне. Виражені в грошовій формі, екологічні витрати відображають суму активів (матеріальних ресурсів, енергії, засобів, роботи), пов'язаних із відтворенням або споживанням природних факторів.
6.	Сухіна О. М. [6]	<i>Екологічні витрати</i> – це екоресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, в тому числі – поводження з відходами.
7.	Максимів Л. І. [7 ст. 19, 24]	<i>Екологічні витрати</i> – інтерналізовані витрати, які виникають в наслідок добровільних або обов'язкових заходів з метою запобігання, усунення, зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат енергії, сировини і матеріалів. <i>Екологічні витрати підприємства</i> – витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів, з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії.
8.	Мешенін Є. В. [8 ст. 15]	<i>Екологічні витрати</i> – це витрати на природоохоронні заходи, які включають витрати на попередження інтенсивного забруднення навколишнього середовища і на різне зменшення негативного впливу на природу.
9.	Туниця Ю. Ю. [9 ст. 56]	<i>Екологічні витрати</i> – сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та матеріальних благ загалом.

Аналіз даних таблиці 1 дозволяє виділити 2 основні групи визначень, які наводяться дослідниками: загальне [1;4] та структурне. Загальні визначення екологічних витрат не в достатній мірі розкривають їх змісту, а тому не можуть бути прийнятні внаслідок не-

однозначного їх розуміння різними дослідниками, а особливо практиками. Якщо смисл певного поняття для різних користувачів є різним, то немає повного розуміння між тими хто вживає ці поняття і хто їх сприймає [10].

Щодо структурних визначень екологічних витрат, то слід зазначити, що різними авторами наводиться їх різний склад. Мешенін Є.В. під екологічними витратами розуміє лише витрати на природоохоронну діяльність, Л.І. Максимів доповнює визначення Є.В. Мешеніна витратами продуктивності та незворотними витратами енергії, сировини і матеріалів. Проте таке доповнення не є коректним, адже поняття витрати і втрати є різними і їх сумування не є коректним. Визначення екологічних витрат, наведене Ю. Ю. Туницею, як сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та матеріальних благ загалом теж не можна вважати коректним насамперед у зв'язку зі змішуванням понять витрат та збитків. Найбільш повне структурне визначення екологічних витрат наводить Ю.П. Беднарчук, який під екологічними витратами розуміє виражені в грошовій формі витрати активів (матеріальних ресурсів, енергії, засобів, роботи), пов'язаних із відтворенням або споживанням природних факторів. Близьким до визначення екологічних витрат, наведених Ю.П. Беднарчуком, є визначення О.М. Сухіної. Незважаючи на найбільш повне структурне визначення екологічних витрат Ю.П. Беднарчуком для цілей бухгалтерського обліку воно є непридатним, у зв'язку з відсутністю повного переліку екологічних витрат.

Повний склад екологічних витрат підприємства для цілей бухгалтерського обліку можна визначити, аналізуючи літературні джерела та нормативну базу України. Аналіз вказаних джерел дозволяє визначити такий склад екологічних витрат підприємства: плата за користування природними ресурсами; плата за видобування корисних копалин; екологічний податок; витрати на природоохоронні заходи.

До витрат за користування природними ресурсами належить плата за користування та використання природних ресурсів, розмір якої визначається законодавством України, а саме: плата за користування надрами в цілях не пов'язаних з видобуванням корисних копалин [11]; плата за землю [12]; плата за спеціальне використання водних ресурсів [13]; плата за використання лісових ресурсів [14]; плата за використання ресурсів рослинного світу [15]; плата за використання ресурсів тваринного світу [16]; плата за використання радіочастотного ресурсу [17]; плата за випас худоби [18]; плата за полювання [19]; плата за рибальство [16].

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин визначена Податковим кодексом України [20]. Вона включає також плату за ліцензії та дозволи.

Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів викидів в атмосферу, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин та розміщення відходів, який є джерелом фінансування заходів, спрямованих на охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, підвищення рівня екологічної безпеки життєдіяльності людини. Розмір екологічного податку визначено Податковим кодексом України [20].

До витрат на охорону навколишнього природного середовища належать усі види витрат, спрямовані на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування. Склад витрат на природоохоронні заходи визначено Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів” від 17.09.1996 № 1147 [21], а саме витрати на:

- охорону і раціональне використання водних ресурсів;
- охорону атмосферного повітря;
- охорону і раціональне використання земель;
- охорону і раціональне використання мінеральних ресурсів;
- охорону і раціональне використання природних рослинних ресурсів;

- охорону і раціональне використання ресурсів тваринного світу;
- збереження природно-заповідного фонду;
- раціональне використання і зберігання відходів виробництва і побутових відходів;
- забезпечення ядерної та радіаційної безпеки.

Перелічені у Постанові Кабінету Міністрів України № 1147 заходи включають у себе витрати як поточного, так і капітального характеру. Практично всі перелічені екологічні витрати включаються не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат. Зокрема, пп. 138.10 Податкового кодексу України передбачено віднесення до податкових витрат витрат платника податку, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у його власності; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку. У разі виникнення розбіжностей між органом державної податкової служби та платником податку стосовно зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до уповноваженого органу, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення органом державної податкової служби. Згідно з пп. 138.8.6 до податкових витрат також належать суми витрат, пов'язаних із підтвердженням систем екологічного управління.

У загальному плані структуру екологічних витрат, які відображаються в системі бухгалтерського обліку, наведено на рисунку 1.



Рис.1. Структура екологічних витрат підприємства

Дослідження різних трактувань поняття “екологічні витрати” дозволяє зробити висновок, що під екологічними витратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плата за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна зробити наступні висновки й узагальнення:

1. під екологічними витратами для цілей бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність витрат за користування надрами та іншими природними ресурсами, плату за видобування корисних копалин, екологічний податок та витрати на природоохоронні заходи;
2. пропонуване структурне визначення екологічних витрат охоплює усі їх види і дозволяє організувати бухгалтерський облік за статтями екологічних витрат;
3. перелік основних видів екологічних витрат визначено законодавством України, що дозволяє включати їх не лише до бухгалтерських, а й податкових витрат.

Список використаних джерел

1. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
2. Рюмина Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий. – М.: Наука, 2000. – 157 с.
3. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.: ил.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. Ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія» 2000. – 864 с.
5. Беднарчук Ю. П. Проблеми та перспективи інвестиційної діяльності при формуванні транснаціональних корпорацій в Україні [Електронний ресурс] / Ю. П. Беднарчук. – Режим доступу: <http://nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek04.doc>.
6. Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку / М. М. Цюга // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 211-215.
7. Тенденції розвитку екологічно орієнтовного бухгалтерського обліку / Л.І Максимів // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - № 5 – ст. 18-23.
8. Мешенін Є. В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі. За ред. д-ра екон. наук акад. УЕАН Я. В. Ковалю – Суми: ВВП “Мрія – 1” ЛТД 1998. - 272 ст. 22.
9. Туниця Ю. Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперечностей // Ю. Ю. Туниця. К.: Изд-во «Знання», 2006. – 314 ст.
10. Лень В.С. Господарський облік: дефініція та зміст Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧДТУ, 2012.– № 56 (1), С. 284–289.
11. Кодекс України “Про надра” від 27.07.94 № 133/94-ВР. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/132/94-вр.
12. Земельний кодекс України від 20.11.12 № 5496-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2768-14.
13. Постанова Кабінету Міністрів України “Про встановлення нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів” від 18.05.99 № 836. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: ua.convdocs.org/docs/index-102479.html.
14. Лісовий кодекс України від 21.01.94 № 3852-XII. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/3852-12.
15. Закон України “Про рослинний світ” від 16.10. 12 № 5456-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/591-14.
16. Закон України “Про тваринний світ” від 16.10.12 № 5456-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2894-14.
17. Закон України “Про радіочастотного ресурсу України” від 16.10.12 № 5459-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/1770-14.
18. Закон України “Про плату за землю” від 02.12.10 № 2755-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2535-12.
19. Закон України “Про мисливське господарство та полювання” від 16.10.12 № 5462-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: dei.gov.ua/index.php?...zakon.
20. Податковий кодекс України від 23.12.10 № 2856-VI. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: sts.gov.ua/nk/.
21. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів” від 17.09.96 № 1147. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-п.

УДК 657.1

В. В. Короткий, асистент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ОБ'ЄДНАНЬ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ**В.В. Короткий**, ассистент

Черниговский государственный технологический, м. Чернигов, Украина

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЪЕДИНЕНИЯМИ СОВЛАДЕЛЬЦЕВ МНОГОКВАРТИРНЫХ ДОМОВ**V.V. Korotkiy**, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR DETERMINING THE TAX STATEMENTS OF THE COMBINING CO-OWNERS APARTMENT BUILDINGS

Розглянуто структуру податкового звіту неприбуткових установ та порядок накопичення інформації на рахунках бухгалтерського обліку Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків у відповідності до цієї структури. Запропоновано аналітику розрахункових, доходних та витратних рахунків бухгалтерського обліку з метою розподілу надходжень грошових коштів, доходів та витрат Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків між неприбутковою та прибутковою діяльністю.

Узгодження бухгалтерського обліку та податкової звітності є однією з важливих проблем не тільки неприбуткових установ, але й підприємств всіх організаційно-правових форм власності.

Організація бухгалтерського обліку, яка орієнтується на структуру податкової звітності, дозволяє в процесі господарської діяльності поступово формувати показники за статтями податкової звітності, що полегшує роботу бухгалтера під час здачі податкової звітності та зменшує ймовірність помилок.

Ключові слова: податковий звіт, неприбуткова установа, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, прибуткова діяльність, неприбуткова діяльність.

Рассмотрена структура налогового отчета неприбыльных учреждений и порядок накопления информации на счетах бухгалтерского учета Объединения совладельцев многоквартирных домов в соответствии с этой структурой.

Предложено аналитику расчетных, доходных и расходных счетов бухгалтерского учета с целью распределения поступлений денежных средств, доходов и расходов Объединения совладельцев многоквартирных домов между неприбыльной и прибыльной деятельностью.

Согласование бухгалтерского учета и налоговой отчетности является одной из важных проблем не только неприбыльных учреждений, но и предприятий всех организационно-правовых форм собственности. Организация бухгалтерского учета, которая ориентируется на структуру налоговой отчетности, позволяет в процессе хозяйственной деятельности постепенно формировать показатели по статьям налоговой отчетности, облегчает работу бухгалтера при сдаче налоговой отчетности и уменьшает вероятность ошибок.

Ключевые слова: налоговый отчет, неприбыльная организация, объединение совладельцев многоквартирных домов, прибыльная деятельность, неприбыльная деятельность.

The structure of tax return non-profit institutions and procedures accumulation of information on accounts consolidation of co-owners of apartment houses according to this structure.

An analyst estimated, revenue and expense accounts for the distribution of cash receipts, revenues and expenses of condominium between nonprofit and profit-making activities.

Reconciliation of accounting and tax reporting is an important problem not only non-profit organizations, but companies of all legal forms of ownership. Accounting organization that focuses on the structure of the tax reporting process allows economic activity to gradually form the figures for tax articles reporting that facilitates the work of accountant during the tax reporting date and reduces the likelihood of errors.

Key words: tax report, non-profitable organization, consolidation of co-owners of apartment houses, profitable activities, non-profitable activities.

Постановка проблеми. Діяльність будь-якої організації, в тому числі і неприбуткових установ, супроводжується контролем з боку держави. Оскільки, неприбуткові установи не мають на меті отримання прибутку та існують за рахунок внесків їх членів й інших джерел передбачених законодавством, то статтею 157 Податкового кодексу України їх звільнено від сплати податку на прибуток за видами діяльності, що відповідають меті створення неприбуткової установи.

Держава здійснює нагляд за діяльністю цих установ з метою недопущення провадження ними інших видів підприємницької діяльності під видом неприбуткової. Для

цього затверджено Податковий звіт про використання коштів неприбуткових установ та організацій, який містить частину I, де відображаються показники діяльності, що звільнена від оподаткування та частину II, у якій наводяться доходи, витрати та прибуток, що підлягає оподаткуванню за основною ставкою. Звіт подається щокварталу до ДПС України за місцем реєстрації неприбуткової установи.

Для правильності та оперативності заповнення даного звіту, необхідно розмежувати перелік доходів і витрат між оподатковуваною та звільненою від оподаткування діяльністю і передбачити порядок їх визнання. Проте, цей процес ускладнюється відсутністю законодавчої бази, яка однозначно регламентувала б діяльність неприбуткових установ та містила вичерпний перелік надходжень, що звільняються від оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням окремих питань щодо відображення результатів господарських операцій в податковому звіті неприбуткових установ та організацій і розподіленням їх між «прибутковою» та «неприбутковою» діяльністю займається ряд дослідників: Ключник О., Журавель Н., Рорат В., Гура Н. та інші [5, 3]. Однак вони, в основному, приділяють увагу загальним питанням щодо розподілення надходжень та видатків за статтями звіту неприбуткових установ і організацій, не розглядаючи методології його заповнення з орієнтацією на відповідну організацію бухгалтерського обліку, як джерело інформації, а саме: В. Вишневецька, розглядає питання щодо дати визнання витрат для заповнення податкової звітності щодо податку на прибуток. Вважає, що витрати неприбуткової установи повинні визнавати на дату списання грошових коштів; О. Ключник, розглядає моменти виникнення доходів та витрат неприбуткових організацій. Вважає, що при одержанні надходжень в межах неприбуткової діяльності слід застосовувати «касовий метод» в інших випадках на момент переходу права власності; Н. Журавель, визначає види доходів, що звільняються від оподаткування в ОСББ.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У нормативній базі з питань бухгалтерського обліку і оподаткування та в дослідженнях учених недостатньо повно розкритий порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів та видатків ОСББ з метою отримання з них повної і достовірної інформації, необхідної для формування Податкового звіту неприбуткових установ та організацій.

Мета статті. Обґрунтувати порядок бухгалтерського обліку надходжень та видатків ОСББ та порядок заповнення звітності щодо податку на прибуток.

Виклад основного матеріалу. З метою заохочення до створення та підтримки подальшої діяльності Об'єднань співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ), вони віднесені до неприбуткових установ (підпункт «е» пункт 157.1 статті 157 Податкового кодексу України). Статтею 157 Податкового кодексу України (ПКУ) передбачено звільнення від сплати податку на прибуток окремих видів надходжень неприбуткових установ та організацій, які зареєстровані за вимогами чинного законодавства та внесені до Реєстру неприбуткових організацій та установ [9].

Для того, щоб ОСББ залишалось неприбутковою організацією, згідно з пунктом 157.15 статті 157 Податкового кодексу України та статтею 86 Цивільного кодексу України, потрібно здійснювати види діяльності, що передбачені в статті 21 Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирних будинків» та в пункті 6 Типового статуту об'єднання співвласників багатоквартирного будинку [10;12]. Контроль за здійснюваними видами діяльності проводить Державна податкова служба за місцем державної реєстрації ОСББ, шляхом перевірки його Статуту при реєстрації та податкової звітності ОСББ і його контрагентів протягом подальшої діяльності.

Пункт 157.14 статті 157 ПКУ передбачає подання податкової звітності про використання коштів неприбуткових організацій. На виконання цього пункту Державною податковою адміністрацією України було затверджено форму Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій [11].

Для того щоб його заповнити, необхідно, насамперед, визначитись з об'єктом та базою, що звільняються від оподаткування податком на прибуток. Зокрема підпункт 157.8 ПКУ передбачає звільнення від оподаткування отриманих доходів у вигляді внесків, коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів [6]. Отже, внески членів Об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, надходження у вигляді пасивних доходів та витрати на утримання будинку і прибудинкової території відображаються в частині I цього звіту.

Доходи від інших видів діяльності, що не звільняються від оподаткування, та витрати понесені на отримання цих доходів відображаються відповідно в статтях частини II Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій. При цьому, слід зазначити, що видатки здійсненні не на підтримання статутної діяльності ОСББ вважаються доходом, який відображається в частині II Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій і оподатковуються на загальних підставах [2].

З прийняттям Податкового кодексу України доходи, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток, та витрати понесені на їх отримання, почали визнаватись на момент переходу права власності чи підписання акту виконаних робіт, послуг, а не за першою подією (стаття 137 Податкового кодексу України). Однак дата визнання «неприбуткових» надходжень та витрат, з метою заповнення податкової звітності, визначається шляхом застосування «касового» методу. На це вказує п. 2.5 Порядку заповнення податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій і роз'яснення в Єдиній базі податкових знань (категорія 110: Податок на прибуток, підкатегорія 110.26: Оподаткування неприбуткових установ та організацій)[2; 12]. Отже, на відміну від інших платників податку на прибуток, які застосовують загальні правила визнання доходів та витрат, для неприбуткових установ та організацій встановлено особливий порядок заповнення податкової звітності, а саме: доходами є фактично отримані доходи (тобто дата зарахування коштів на розрахунковий рахунок та отримання майна, якщо здійснюється його безоплатна передача), а витратами є фактично понесені витрати (фактично використані кошти, що надходять до неприбуткової установи (організації)) [2]. Винятком лише є доходи та витрати, що не підпадають під звільнення від оподаткування податком на прибуток (наприклад, здача в оренду загальних частин житлового фонду), вони визнаються за загальними правилами, що передбачені ст.137, 138 Податкового кодексу України.

Оскільки, надходження та видатки ОСББ, що звільнені від оподаткування, визначаються за «касовим» методом, то для заповнення податкової звітності необхідний аналіз розрахункових та касових рахунків ОСББ. Цей аналіз ускладнюється, коли Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку також проводить види діяльності, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток. У зв'язку з цим, з метою відокремлення надходжень та витрат за оподатковуваною та звільненою від оподаткування діяльністю, пропонується у внутрішньому нормативному документі ОСББ, що визначає політику організації бухгалтерського обліку, передбачити аналітику на рахунках 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та 301 «Каса в національній валюті», відповідно 311.1 «Поточний рахунок в національній валюті за неприбутковою діяльністю», 311.2 «Поточний рахунок в національній валюті за оподатковуваною діяльністю», 301.1 «Каса в національній валюті за неприбутковою діяльністю», 301.1 «Каса в національній валюті за оподатковуваною діяльністю».

Доходи та витрати за діяльністю ОСББ, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток необхідно відображати на рахунках 7-го та 9-го класів, згідно П(с)БО 15 «Дохід» та П(с)БО 16 «Витрати» [7; 8].

З метою відокремлення доходів та витрат між оподатковуваною та звільненою від оподаткування діяльністю, пропонується передбачити аналітику рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», відповідно 703.1 «Доходи від оподаткованої діяльності», 703.2 «Неприбуткові надходження», 903.1 «Собівартість робіт, послуг за оподатковуваною діяльністю», 903.2 «Собівартість робіт, послуг за неприбутковою діяльністю». Для розмежування процесу накопичення собівартості виконаних робіт та наданих послуг між оподатковуваною та звільненою від оподаткування діяльністю пропонується ввести аналітику рахунку 23 «Виробництво»: 231 «Витрати на виконання робіт, послуг за оподатковуваною діяльністю», 232 «Витрати на виконання робіт, послуг за неприбутковою діяльністю».

Схема заповнення податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій наведена на рисунку 1.

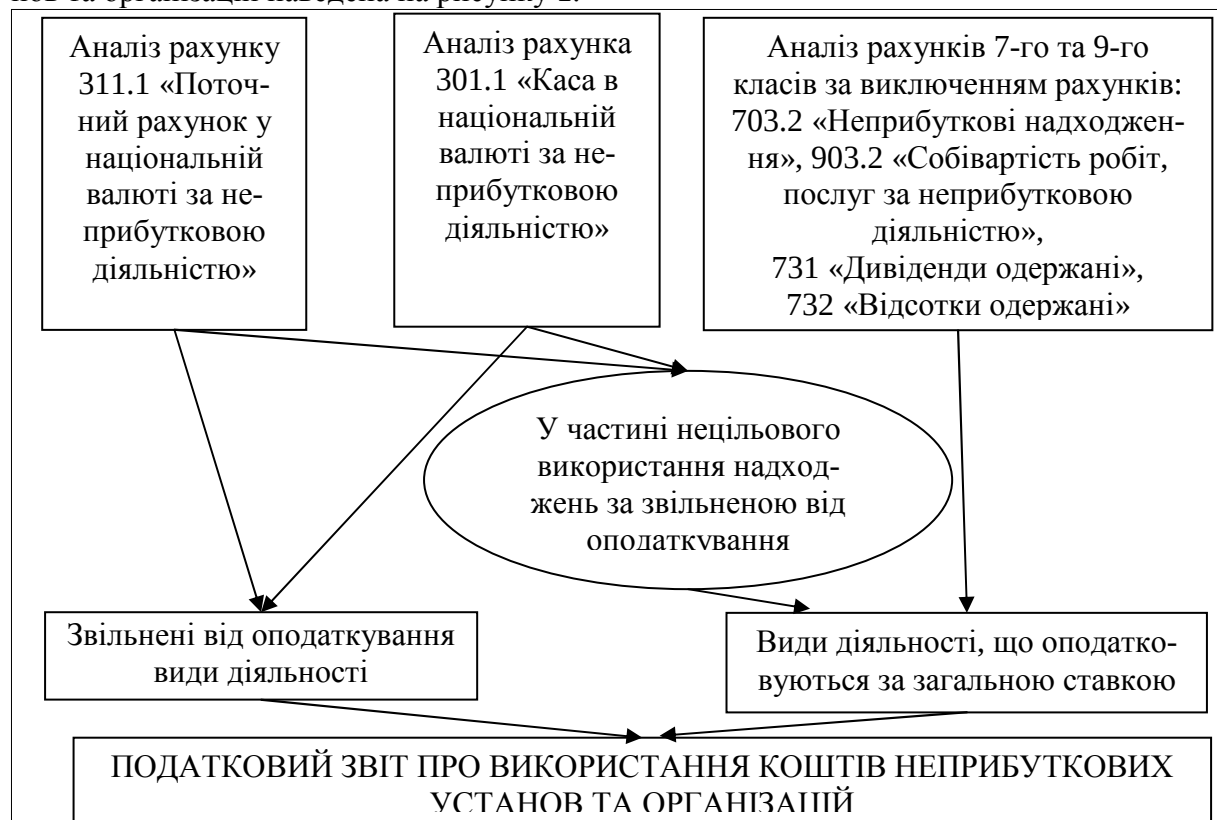


Рис. 1. Джерела інформації для заповнення податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій

Такий розподіл дозволить оперативно визначати дату і суму видатків та надходжень за оподатковуваною та звільненою від оподаткування діяльністю.

Дебетові обороти по грошових рахунках за неприбутковою діяльністю враховуватимуться у складі надходжень ОСББ, а кредитові – в складі витрат за виключенням: внутрішнього руху коштів між цими рахунками, повернень раніше сплачених грошових коштів та їх нецільового використання. Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку на основі якої заповнюються надходження та видатки в Податковому звіті, наведено в таблиці 1.

Надходження та видатки за неприбутковою діяльністю ОСББ відображаються за касовим методом без врахування внутрішнього переміщення, а повернення раніше сплачених грошових коштів зменшує суму нарахованих витрат. Доходи та витрати понесені на отримання цих доходів, за видами діяльності що, підлягають оподаткуванню, визначаються в момент складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку на основі якої відображаються надходження та видатки ОСББ в податковій звітності

Кореспонденція рахунків		Сума	Види діяльності		Зміст операції
Дебет	Кредит		Прибуткова («+» - доходи, «-» - витрати)	Неприбуткова («+»- надходження, «-»- видатки)	
377	484	10000,00	-	-	Відображено нарахування внесків членів ОСББ
311.1	377	10000,00	-	+10000,00	Надійшли щомісячні внески від членів ОСББ
631	311.1	5000,00	-	-5000,00	Заплачено за поточний ремонт сходових площадок
301.1	311.1	100,00	-	-	Перераховано в касу грошові кошти з поточного рахунку
372	301.1	100,00	-	-100,00	Видано грошові кошти під звіт на закупівлю матеріалів для ремонту сходів будинку
301.1	372	50,00	-	50,00 (Зменшуються видатки)	Повернуто невикористані грошові кошти
201	372	50,00	-	-	Закуплено матеріали. Надано авансовий звіт
311.1	301.1	50,00	-	-	Повернуто грошові кошти з каси на поточний рахунок
371	311.1	1000,00	-	-1000,00	Видано аванс на ремонт водопроводу в підвалі
232	201	50,00	-	-	Списано матеріали на ремонт водопроводу
232	371	900,00	-	-	Отримано акт про виконані послуги по ремонту водопроводу
903.2	232	950,00	-	-	Списано собівартість виконаних робіт
484	703.2	950,00	-	-	Відображено дохід від цільового використання внесків на суму витрат
311.1	371	100,00	-	100,00 (Зменшуються видатки)	Повернуто невикористані грошові кошти
231	661	3000,00	-	-	Нараховано зарплату сторожу автостоянки
231	651	1102,80	-	-	Нараховано єдиний соцвнесок на зарплату (1 клас ризику)
661	651	108,00	-	-	Утримано із зарплати єдиний соцвнесок
661	6411	284,58	-	-	Утримано із зарплати ПДФО
371	311.2	500,00	-	-	Видано аванс на ремонт автостоянки
231	371	400,00	-	-	Отримано акт виконаних послуг по ремонту автостоянки
311.2	371	100,00	-	-	Повернуто надлишково сплачені кошти за ремонт автостоянки.
361	713	10000,00	+ 10000,00	-	Нараховано орендну плату за автостоянку
903.1	231	4502,80	-4502,80	-	Списано собівартість наданих послуг
311.2	361	10000,00	-	-	Отримано плату за оренду автостоянки

Висновки і пропозиції. Запропоноване обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності ОСББ дозволить оперативно аналізувати ефективність діяльності за оподаткуванням та звільненням від оподаткування податком на прибуток напрямками. Зведені бухгалтерські дані за грошовими рахунками відображатимуться в розрізі структури Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій, що дозволить швидко його заповнювати та зменшить імовірність виникнення помилок.

Список використаних джерел

1. Вишневецкая В. Как неприбыльщикам отражать расходы в неприбыльном отчете / В. Вишневецкая // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 68. – С. 63.
2. Єдина база податкових знань [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/ebpz/>.
3. Журавель Н. Облік в ОСББ – за всіма правилами / Н. Журавель // Баланс. – 2011. – № 69. – С. 23-27.
4. Журавская И. Налоговый отчет неприбыльной организации: исправление ошибок / И. Журавская // Бухгалтерия. – 2011. – № 47. – С. 72-75.
5. Ключник А. Неприбыльные организации: что изменил НК? / А. Ключник // Налоговый кодекс. – 2011. – № 19. – С. 33-38.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
9. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 січня 2011 р. № 37.
10. Про затвердження Типового статуту об'єднання співвласників багатоквартирного будинку та Типового договору відносин власників житлових і нежитлових приміщень та управителя : Наказ Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 27 серпня 2003 р. № 141.
11. Про затвердження форми та Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій : Наказ Державної податкової адміністрації України від 31 січня 2011 р. № 56.
12. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку : Закон України від 29 листопада 2001 р. № 2866-III.

УДК 657.471.122

Ю.В. Крот, аспірант

Науковий керівник: канд. екон. наук, доцент Лень В.С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НЕПРОДУКТИВНІ ВИТРАТИ І ВТРАТИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ**Ю.В. Крот, аспірант**

Научный руководитель: к.э.н, доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

НЕПРОДУКТИВНЕ ЗАТРАТЫ И ПОТЕРИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**Y.V. Krot, PhD. Student**

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

UNPRODUCTIVE CHARGES AND LOSSES ARE IN THE FINANCIAL REPORTING

В статті розглянуто проблеми відображення непродуктивних витрат в фінансовій звітності, а також надані пропозиції стосовно її вдосконалення. Зокрема запропоновано розшифровувати статтю "Штрафи, пені, неустойки" Приміток додатковими статтями у тому числі на користь: держави; фінансових установ; за недотримання умов договорів. У цьому ж розділі пропонується наводити розшифровку непродуктивних витрат. Розділ 9 запропоновано доповнити статтями про рух списаної дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку. У розділі 10 пропонується розшифровка нестач і втрат.

Ключові слова: непродуктивні витрати, фінансова звітність

В статье рассмотрены проблемы отражения непроизводительных затрат в финансовой отчетности, а также предложены предложения относительно ее усовершенствования. В частности предложено расшифровывать статью "Штрафы, пени, неустойки" Примечаний дополнительными статьями в том числе в пользу: государства; финансовых учреждений; за несоблюдение условий договоров. В этом же разделе предлагается приводить расшифровку непроизводительных затрат. Раздел 9 предложено дополнить статьями о движении списанной дебиторской задолженности на внебалансовом счете. В разделе 10 предлагается расшифровка недостач и потерь.

Ключевые слова: непродуктивные расходы, финансовая отчетность

In the article the problems of reflection of unproductive charges are considered in the financial reporting, and also the given suggestions in relation to her perfection. In particular it is suggested to decrypt the article "Fines, fines, forfeits" of Notes by the additional articles including on a benefit: the states; financial institutions; for a failure to observe of terms of agreements. In the same division it is suggested to point decoding of unproductive charges. A division 9 it is suggested to complement the articles about motion of written-off account receivable on an off-balance sheet account. Decoding of defects and losses is offered in a division 10.

Keywords: unproductive charges, financial statements.

Постановка проблеми. Актуальність теми дослідження. Інформація, що подається в фінансових звітах повинна чітко та якісно відображати стан підприємства для її користувачів. Водночас фінансова звітність підприємств є недостатньо інформативною для прийняття ряду управлінських рішень. Одне з питань, на яке хочуть отримати відповідь користувачі звітності, наскільки ефективно використовуються на підприємстві наявні ресурси. У фінансовій звітності наводиться в цілому інформація про витрати, а також окремі статті непродуктивних витрат, але загальна їх сума не наводиться, що не дозволяє повною мірою виявити резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами розвитку та вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності в Україні, а також інформативності фінансової звітності для прийняття та реалізації управлінських рішень займалися провідні вчені Чумаченко М.Г., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Мних Є.В., Пархоменко В.М., Сопко В.В., Лень В.С. та ін.

Проте, проблема відображення в обліку та фінансовій звітності непродуктивних витрат не була основною ціллю їх досліджень, що обґрунтовує актуальність досліджень у цьому напрямку.

Виділення раніше невирішеної частини проблеми. Нормативною базою з бухгалтерського обліку не визначено порядку заповнення статей Приміток до фінансової звітності і, у тому числі про непродуктивні витрати та втрати, що не дозволяє однозначно розуміти сутність сум, відображених в окремих статтях, а тому й формувати обґрунтовані судження про їх величину і приймати на цій основі обґрунтовані щодо них рішення.

Мета статті. На основі попередніх напрацювань вчених обґрунтувати пропозиції з удосконалення відображення непродуктивних витрат у фінансовій звітності та їх інтерпретацію зовнішніми користувачами, що створить додаткові можливості поглибленого аналізу витрат підприємства зовнішніми користувачами і прийняття на його основі більш обґрунтованих управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Коли контрагенти починають ділову співпрацю з компанією, то все починається з її репутації, потім йдеться мова про її фінансовий стан та результати діяльності, про що отримують інформацію з фінансової звітності. Окремі дослідники вважають, що інвесторів в першу чергу цікавить дохідність, проте дохідність це лише перший з чималої кількості критеріїв вибору компаній для вкладання коштів. Одним з важливих питань, які ставлять інвестори, є питання ефективності діяльності компанії в цілому, а також резерви її підвищення.

Одним з резервів підвищення ефективності діяльності компанії є зменшення або оптимізація витрат, від здійснення яких у майбутньому не очікується отримати економічні вигоди, які відносять до непродуктивних.

Загальні питання складання і подання Приміток розкриті у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та у більшості навчальних посібників з обліку й звітності підприємства, зокрема таких авторів, як Ф.Ф. Бугинець, В.С. Лень, І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, З.М. Левченко, Н.М. Ткаченко та ін. Але у навчальній літературі основна увага приділяється розкриттю у Примітках інформації, яка передбачена у типовій табличній формі. У науковій літературі ряд дослідників, зокрема Н.В. Шульга [5], звертають увагу на те, що згідно з нормативними документами України підприємство до Приміток має право включати додаткову інформацію, якщо вважає її суттєвою.

Інформація про витрати та втрати, що належать до непродуктивних, наводиться у Примітках до річної фінансової звітності (таблиця 1).

Таблиця 1

Інформація про непродуктивні витрати та втрати у Примітках до фінансової звітності

Розділ приміток	Рядок/ колонка	Назва рядка (колонки)
I. Нематеріальні активи	/6	Уцінка: первісної вартості
	/7	Уцінка: накопиченої амортизації
	/11	Втрати від зменшення корисності
II. Основні засоби	/6	Уцінка: первісної вартості
	/7	Уцінка: зносу
	/11	Втрати від зменшення корисності
V. Доходи і витрати	450	Операційна курсова різниця
	470	Штрафи, пені, неустойки
	491	Відрахування до резерву сумнівних боргів
	492	Непродуктивні витрати і втрати
	500	Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в: асоційовані підприємства
	510	– дочірні підприємства
	520	– спільну діяльність
	590	Результат оцінки корисності
	600	Неопераційна курсова різниця
VII. Забезпечення та резерви	730/6	Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань / Використано в звітному році
VIII. Запаси	/5	Уцінка
IX. Дебіторська заборгованість	951	Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	960	Виявлено (списано) за рік нестач і втрат
XIV. Біологічні активи	/9	Втрати від зменшення корисності

У розділі I та II Приміток наводиться інформація про уцінку нематеріальних активів та основних засобів та про втрати від зменшення корисності. Ця інформація наводиться на основі даних накопичених на рахунках бухгалтерського обліку і її можна вважати об'єктивною. В основі уцінки лежить справедлива вартість під якою розуміють суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (П(С)БО 19). Суми уцінки можуть свідчити для користувача фінансової звітності про перевищення темпів фізичного та морального зносу над темпами нарахування амортизації, тобто про недостатньо обґрунтовану облікову політику підприємства в минулому щодо нарахування амортизації.

Зменшення корисності є втратами підприємства. Щодо нематеріальних активів суми зменшення корисності відображаються у розділі I, основних засобів у розділі II, а загальна сума у рядку 590 “Результат оцінки корисності” розділу 5. Суми зменшення корисності свідчать про недоліки у організації виробництва та збуту та у стратегічному плануванні.

Інформація щодо зменшення корисності біологічних активів наводиться у розділі XIV «Біологічні активи» Приміток.

Основна частина інформації про непродуктивні витрати та втрати наводиться у розділі 5 “Доходи і витрати” Приміток до річної фінансової звітності. Зокрема наводиться інформація про втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені, неустойок, відрахування до резерву сумнівних боргів, непродуктивні витрати та втрати.

Величина втрат від операційних курсових різниць є різницею між доходами та втратами від операційних курсових різниць і є величиною об'єктивною, тому що наводиться на підставі даних оборотів за субрахунками 714 “Дохід від операційної курсової різниці” та 945 “Витрати від операційної курсової різниці”. Величина втрат від неопераційних курсових різниць наводиться у рядку 600 цього розділу. Величина втрат від курсових різниць залежить від рівня управління грошовими коштами ні рахунках в іноземній валюті, а також управління дебіторською і кредиторською заборгованістю за зовнішньоекономічними контрактами.

Частина інформації про непродуктивні витрати міститься у 5-му розділі “Доходи і витрати” Приміток до фінансової звітності у рядку 470 “Штрафи, пені, неустойки”. Проте користувачів фінансової звітності цікавить не лише загальна сума, наведена у цьому рядку, а й її розшифровка, а саме: чи це був штраф накладений державними контролюючими органами, або неустойка сплачена банку за невчасно повернутий кредит, чи пеня за невиконаними зобов'язаннями згідно укладених договорів. Кожен з цих напрямків витрат розкриває не тільки проблемну сферу виникнення непродуктивних витрат, але й певні ризики співпраці з даною юридичною особою. Така інформація потрібна для прийняття рішень не тільки акціонерами, а й іншими пов'язаними особами. Для відображення такої інформації до розділу 5 пропонується додати наступні рядки: 471 “в т.ч. сплачено на користь держави” – для відображення сум сплачених на користь органів державної виконавчої влади, за порушення нормативного законодавства, або повернуті ними, як неправомірно стягнені; 472 “в т.ч. сплачено на користь фінансових установ” – суми сплачені, або отримані від банків, кредитних спілок, страхових компаній та інших фінансових установ внаслідок порушення однією із сторін умов договору, що дає можливість аналізу та розуміння дотримання юридичною особою фінансових домовленостей та договорів; 473 “в т.ч. сплачено за недотримання умов договорів” – сума штрафів та пені сплачена або отримана внаслідок порушення договірних зобов'язань однією із сторін.

Наведення такої додаткової інформації у Примітках сприятиме розумінню користувачем звітності рівня відповідальності юридичної особи в дотриманні нормативно-правової бази, контролю в фінансовій сфері та дотриманні договірних взаємовідносин.

У рядку 491 розділу 5 наводиться інформація про відрахування до резерву сумнівних боргів. Проте, вважати відображені у цьому рядку суми непродуктивними витратами

ми чи втратами не є коректним, адже вони можуть бути і не використаними внаслідок належної роботи з погашення дебіторської заборгованості. До безпосередніх втрат слід включати лише загальну суму списаної дебіторської заборгованості, яка наводиться у рядку 951 «Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості» розділу IX «Дебіторська заборгованість».

Проте інформація про втрати від списання сумнівної дебіторської заборгованості не буде повною без інформації про її повернення після списання. З цією метою пропонується розділ IX «Дебіторська заборгованість» доповнити такими рядками: (952) Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на початок звітної періоду; (953) Повернено безнадійної дебіторської заборгованості за звітний період; (954) Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на кінець звітної періоду (таблиця 2).

Доповнення таблиці IX пропонованими рядками дозволяє користувачу фінансової звітності судити про ефективність роботи підприємства в напрямі повернення коштів після їх списання.

У розділі 5 Приміток є спеціальний рядок 492 «Непродуктивні витрати і втрати» для відображення інших непродуктивних витрат. Проте в нормативних документах з бухгалтерського обліку відсутні рекомендації стосовно порядку заповнення цього рядка. У зв'язку з цим суми, які включаються до цього рядка визначаються на розсуд керівництва підприємства. Внаслідок нерозкриття переліку непродуктивних витрат у нормативній базі України, які слід відображати у рядку 492 Приміток до фінансової звітності, та нерозуміння їх сутності для цілей бухгалтерського обліку не лише бухгалтерами, а й аудиторами, вони не знаходять у більшості випадків відображення у фінансовій звітності підприємств. Наприклад у 2011 році не відображені суми непродуктивних витрат у рядку 492 Приміток у звітності ПАТ «Азовсталь» (загальна сума операційних витрат 32,8 млрд. грн), ПАТ НПК «Галичина» (нафтопереробний комплекс, загальна сума операційних витрат 1,08 млрд. грн), ПАТ «Трест Київспецбуд» (загальна сума операційних витрат 47,2 млн. грн). На наш погляд до цього рядка слід включати витрати, не пов'язані з основною діяльністю, а саме витрати на: корпоративні заходи; матеріальна допомога, не передбачену системою оплати праці; безповоротну допомогу юридичним особам; допомога місцевим громадам; інші витрати за програмами соціальної відповідальності. Введення такої деталізації непродуктивних витрат дозволяє здійснювати більш ґрунтовну оцінку невикористаних резервів та приймати користувачами фінансової звітності більш обґрунтовані рішення.

Таблиця 2

Розділ IX. «Дебіторська заборгованість» з внесеними пропозиціями

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т. ч. за строками непогашення		
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				
Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості				(951)	
Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на початок звітної періоду				(952)	
Повернено безнадійної дебіторської заборгованості за звітний період				(953)	
Дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку на кінець звітної періоду				(954)	
Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами				(955)	

У розділі 5 підрозділі Б (рядки 500, 510, 520) наводяться суми доходів і втрат від участі в капіталі за інвестиціями в в розрізі асоційованих і дочірніх підприємств, а також спільної діяльності. Інформація для заповнення рядків береться з субрахунків 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”. Величина втрат від участі в капіталі свідчить про ефективність роботи менеджерів, що відповідають за інвестиційну діяльність.

Пропозиції стосовно вдосконалення розділу 5 Приміток наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Розділ 5 «Доходи і витрати» з внесеними пропозиціями

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
<i>у тому числі на користь:</i>			
– держави	471		
– фінансових установ	472		
– за недотримання умов договорів	473		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
<i>У тому числі на:</i>			
– корпоративні заходи	493	X	
– матеріальна допомогу, не передбачену системою оплати праці	494	X	
– безповоротну допомогу юридичним особам	495	X	
– допомогу місцевим громадам	496	X	
– інші витрати за програмами соціальної відповідальності	497	X	

Частина непродуктивних відображається у рядку 730 “Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов’язань” розділу 7 “Забезпечення та резерви” Приміток. Величина цих витрат на виконання гарантійних зобов’язань у порівнянні з випуском готової продукції свідчить про значні дефекти допущені при виробництві продукції, та про недостатній контроль її якості.

У розділ 8 Приміток відображається інформація про стан запасів, готової продукції та товарів, а також їх дооцінку та уцінку. Різниця між сумами дооцінки до чистої вартості реалізації та уцінки (перевищення сум уцінок над сумами дооцінок) є величиною втрат підприємства від уцінок залежалих запасів, готової продукції та товарів, які не користуються попитом або мають недостатній попит. Уцінка є свідченням рівня управління запасами, планування виробництва та збуту.

В розділі 10 Приміток наводяться суми нестач і втрат від псування цінностей. Інформація наводиться за даними субрахунка 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”. Проте неліквідні цінності зазвичай списуються на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», що є також втратами підприємства і ці суми також пропонується включати до рядка 960 розділу 10 з виділенням окремим рядком (961) суми списаних неліквідів (таблиця 4).

Варто зазначити, що у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація лише про реальні непродуктивні витрати та втрати, які знайшли своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Не відображаються у Примітках упущена вигода,

внаслідок невиконання договірних зобов'язань, витрати пов'язані з недоліками техніки, технології і організації виробництва тощо, які з точки зору бухгалтерського обліку не є витратами чи втратами.

Таблиця 4

Розділ 10 «Дебіторська заборгованість» з внесеними пропозиціями

Х. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
Виявлено (списано) за рік нестач і втрат	960	
у тому числі:		
списано неліквідних ТМЦ	961	
Нестачі	962	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	
Сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки, узагальнення та пропозиції:

1. на даний момент фінансова звітність підприємств не надає достатньо повної інформації про непродуктивні витрати та втрати, що не дає можливості приймати зважені управлінські рішення щодо них всіма учасниками бізнес середовища;

2. Для більшої інформативності Приміток щодо непродуктивних витрат пропонується:

– деталізувати інформацію про сплачені штрафи, пені та неустойки, за трьома напрямками, які дають змогу зрозуміти виконання зобов'язань фірмою перед державою, фінансовими установами, та іншими компаніями, та відповідно відобразити їх окремими рядками в розділі 5 Приміток;

– у розділі 5 Приміток деталізувати непродуктивні витрати і втрати за напрямками: корпоративні заходи; матеріальна допомога, не передбачена системою оплати праці; безповоротна допомога юридичним особам; допомога місцевим громадам; інші витрати за програмами соціальної відповідальності.

– у розділі 9 вказувати суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, що обліковується на позабалансовому обліку, на початок і кінець звітного періоду, та обсяги отриманих коштів по її відшкодуванню;

– деталізувати рядок 960 «Виявлено (списано) за рік нестач і втрат» виокремивши суму списаних за період неліквідних ТМЦ, та нестач.

3. Для забезпечення однозначних підходів до заповнення Приміток необхідним є розроблення Мінфіном відповідних рекомендацій.

Список використаних джерел:

1. Крот Ю. В. Непродуктивні витрати: визначення та зміст / Ю. В. Крот // Науковий Вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління : збірник наукових праць. Серія 1: Економіка. – 2011. – № 04(012). – С. 211-216.

2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Витрати» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Запаси» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.99 № 246, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

4. Про Примітки до річної фінансової звітності [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України № 302 від 29.11.2000р., зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/page>.

5. Шульга Н. В. Порядок подання приміток до річної фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами / Н. В. Шульга // Таврійський науковий вісник. – 2010. – № 71.

УДК 657.05:334.71

В.О. Петровська, аспірант

Науковий керівник: канд. екон. наук, доцент Лень В.С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЧИ КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ****В.О. Петровская**, аспирант

Научный руководитель: к.э.н, доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИЛИ КОНТРОЛИНГ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ
ПРЕДПРИЯТИЕМ****V.O. Petrovskiy**, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**MANAGERIAL ACCOUNTING OR CONTROLLING IN THE ENTERPRISE
MANAGEMENT SYSTEM**

В статті проаналізовано визначення понять «управлінський облік» та «контролінг», завдання, які повинні вирішуватись вказаними дисциплінами, та зміст цих дисциплін за навчальною літературою.

Ключові слова: поняття, управлінський облік, контролінг, завдання.

В статье проанализированы определения понятий «управленческий учет» и «контроллинг», задачи, которые должны решаться указанными дисциплинами, и содержание этих дисциплин по учебной литературе.

Ключевые слова: понятия, управленческий учет, контроллинг, задачи.

The article contains the analysis of definitions of such terms as «management accounting» and «controlling», tasks that have to be executed by means of the pointed out subjects and the contents of those subjects according to the educational literature

Key words: terms, management accounting, controlling, tasks.

Постановка проблеми. На сучасному етапі реформування національної економіки рівень розвитку підприємницьких структур значною мірою залежить від використання сучасних управлінських технологій та побудови ефективних систем управління. Ефективне управління такими системами вимагає аналізу значних масивів даних, вибору найкращих альтернатив, швидкого прийняття рішень, контролю, координації та своєчасного коригування можливих відхилень.

У зв'язку з цим останніми роками у теорії і практиці управління підприємством дедалі більше уваги почали приділяти таким поняттям як «управлінський облік» та «контролінг». Аналіз відповідних джерел свідчить про два наукових підходи: англо-американський і європейський(німецький).

Представники німецької економічної школи (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, В. Хорват, К. Штайнле та інші) поняття «контролінг» розглядають як систему координації планування і контролю або інформаційної підтримки менеджменту, а поняття «управлінський облік» та «управлінський контроль» зустрічаються досить рідко. Ці терміни вживаються переважно як синоніми при характеристиці процесу обліку й аналізу доходів і витрат. Науковці американської школи (Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен) оперують здебільшого поняттями «управлінський облік» та «управлінський контроль». Як синонім до цих термінів інколи вживається також поняття «контролінг».

Проблема полягає в тому, що, з одного боку, одна й та сама дефініція досить часто окремими авторами трактується по-різному, а з другого – один і той самий функціональний інструментарій характеризується різними термінами. Спробуємо узагальнити різні погляди та сформулювати власне бачення даної проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та невирішені частини проблеми. Проблеми визначення сутності управлінського обліку та контролінгу розглянуто в працях зарубіжних і вітчизняних вчених: П. Хорвата, Д. Хана, К. Друрі, К. Хонгрена, Е. Майєра, С. Данілочкіна, М. Пушкаря, С. Петренко, О. Терещенко, С. Голова, В. Сопко. До-

слідження відповідної літератури свідчить про відсутність єдності у трактуванні цих понять, що визначає необхідність подальших досліджень для їх обґрунтування.

Мета статті. Порівняння сутності понять «управлінський облік» та «контролінг» та розробка пропозицій з їх застосування.

Виклад основного матеріалу. За умов функціонування в динамічному зовнішньому середовищі, актуальним для підприємства стає пошук нових ефективних методів та інструментів управління, покликаних підвищувати конкурентоспроможність підприємства та забезпечувати досягнення його короткострокових і довгострокових цілей. Такі методи та інструменти викладені в навчальній літературі з управлінського обліку і контролінгу.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством [18]. Питання контролінгу в нормативній базі України відсутнє.

Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства. Пушкар М. С. підкреслює, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [19].

Слід зазначити, що метою управлінського обліку є не тільки відображення економічних процесів, а й управління ними. Нападовська Л.В. зазначає, що метою управлінського обліку є допомога внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення, забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам, а працівникам підприємства – збільшити цінність їх матеріального та духовного добробуту, підвищення ефективності управління, а отже – ефективності планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень [16]. В сучасному розумінні в терміні «управлінський облік» все більше наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація і методика цього виду обліку направлена на рішення саме управлінських задач.

Термін «контролінг» в Україну прийшов з європейських країн на початку 90-х років ХХ ст, що пов'язано з переходом країни на ринкові відносини та необхідністю заміни внутрішнього обліку на ефективну систему прийняття управлінських рішень. Використання контролінгу як ефективного інструменту вдосконалення та інтеграції системи обліку, планування та прийняття рішень забезпечує керівників необхідною управлінською інформацією. Об'єктивна повнота і високий ступінь деталізації інформації в поєднанні з автоматизацією її збору і подальшою комп'ютерною обробкою надають можливість гнучкого управління підприємством.

Розуміння контролінгу яке найчастіше використовується в якості основи наукових досліджень, об'єднує дві складові: це філософія чи спосіб мислення керівників, орієнтований на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) в довгостроковій перспективі або орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної і методичної підтримки керівників в процесі планування, контролю, аналізу і прийняття управлінських рішень по всім функціональним сферам діяльності підприємства [10].

На сьогодні можна виділити декілька наукових підходів до визначення економічної сутності поняття контролінг. Згідно з першою концепцією (Р. Манн, Е. Майер,

Х. Фольмут, Д. Шнайдер), контролінг розглядається як інструмент вдосконалення системи документообороту, орієнтований на управління витратами з використанням інформаційних технологій [12]. Фундаторами іншої концепції (з акцентом на планування та контроль) вважають Д. Хана і П. Хорвата. Їх погляди базуються на засадах школи наукового управління, що розглядає процесний підхід до управління у послідовності циклів планування, організації, контролю, мотивації [23].

Слід зазначити, що метою контролінгу є отримання даних, обробка і трансформація в інформацію для управління та прийняття рішень. З огляду на це С.М. Петренко стверджує, що контролінг, будучи обліково-аналітичною підсистемою в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, служить основою для його роботи. При цьому контролінг може бути систематичним, таким, що розвиває використовувані ним традиційні бухгалтерські, аналітичні та інші прийоми й способи, і проблемним, що дає змогу виробити дієві управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру [17]. Основна мета контролінгу, як зазначає Н.Г. Данилочкина – це орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством [12]. Давидович стверджує, що метою контролінгу є також й діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку [5].

Аналіз літературних джерел свідчить, що мета управлінського обліку та контролінгу співпадає і направлена на підвищення ефективності управління за допомогою планування, контролю та прийняття управлінських рішень для забезпечення сталого і тривалого розвитку підприємства.

У зв'язку з тим, що одні й ті ж методи і інструменти розглядають в різних дисциплінах нами проведено співставлення за літературними джерелами визначень управлінського обліку та контролінгу. Визначення поняття управлінського обліку наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення поняття управлінського обліку

Прізвища авторів	Визначення «управлінський облік»
1	2
1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством
2. Лень В.С. [14]	Управлінський облік – це сукупність методів отримання та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління
3. Голов С.Ф. [3]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки й контролю всередині організації і забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
4. Бутинець Ф.Ф. [2]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки й контролю всередині підприємства
5. Нападовська Л.В. [16]	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень
6. Сопко В.В. [20]	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо

Закінчення табл. 1

1	2
7. Шеремет А.Д. [22]	Управлінський облік – підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
8. Атамас П.Й. [1]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів
9. Карпова Т.П. [9]	Управлінський облік - інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства
10. Хорнгрена Ч.Т. і Фостер Дж. [24]	Управлінський облік - це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами

Із усіх визначень можна виділити спільне - управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку, яка забезпечує інтерпретованою інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, спрямованих на досягнення стратегічної мети підприємства, а відмінне лише в ступені деталізації визначення наведеного в законі України – оцінці, контролі, плануванні, тобто завдань управлінського обліку. Крім того тільки Карпова Т.П з розглянутих визначень уточнює, що управлінський облік - це інтегрована система для оперативного та стратегічного управління підприємством.

Визначення поняття контролінгу різними авторами наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Визначення поняття контролінгу

Прізвища авторів	Визначення «контролінг»
1. Майер Э. [15]	Контролінг – це новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку
2. Дайле А. [6]	Контролінг – це концепція управління підприємством, орієнтована на систему обліку та інформаційну систему підприємства
3. Хан Д. [23]	Контролінг – це елемент управління соціальною системою, і виконує свою головну функцію підтримки керівництва в процесі вирішення ним спільного завдання координації системи управління з упором перш за все на завдання планування, контролю та інформування
4. Хорват В. [13]	Контролінг – це комплексна міжфункціональна концепція управління, метою якої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення
5. Петренко С.Н. [17]	Контролінг – це система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства
6. Загородній А.Г. [7]	Контролінг – це функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень
7. Данілочкіна Н. Г. [12]	Контролінг – це складна конструкція, яка об'єднує в собі такі різні елементи, як встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень
8. Терещенко О. О. [21]	Контролінг – це спеціальна система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства (зокрема фінансового менеджменту), що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства
9. Яковлев Ю.П. [27]	Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень
10. Пушкар М.С. [19]	Контролінг – це концепція ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі

Розглянувши визначення контролінгу можна зазначити, що це концепція управління, направлена на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

По суті визначення і змісту, яке вкладають різні автори у визначення контролінгу, воно співпадає з визначенням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, наведеного в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

У таблицях 3 та 4 наводяться завдання дисциплін «управлінський облік» та «контролінг», які наводяться різними вченими.

Таблиця 3

Завдання управлінського обліку

№ з/п	Завдання управлінського обліку	П.Й. Атамас	В.С. Лень	Т.П. Карпова	С.Ф. Голов	Ч.Т. Хоргрен	Ф.Ф. Бутинець	Л.В. Нападковська
1	Збір, обробка, збереження та передача інформації	+	+	+	+	+	+	+
2	Визначення підсумків та оцінка ефективності діяльності	+	+	+	+	+	+	+
3	Контроль і регулювання	+	+	+	+	+		+
4	Оперативне планування		+	+	+	+		+
5	Стратегічне планування	+	+	+	+			+
6	Складання внутрішньої звітності		+		+	+	+	
7	Прийняття управлінських рішень	+	+	+				+
8	Автоматизація обліку		+					
9	Перевірка законності та доцільності						+	

Таблиця 4

Завдання контролінгу

№ з/п	Завдання контролінгу	М.С. Пушкар	С.В. Ільїна	Н.Г. Данілочкіна	І.Є. Давидович	Г.Ф. Шепітко	В. Хорват	А.М. Карминський
1	Забезпечення необхідною інформацією апарату управління	+	+	+	+	+	+	+
2	Внутрішній контроль	+	+	+	+	+	+	+
3	Координація управлінської діяльності	+	+	+	+	+		+
4	Оперативне планування		+	+	+	+	+	+
5	Розробка стратегічних планів	+	+				+	+
6	Складання внутрішньої звітності	+				+	+	
7	Моніторинг змін у зовнішньому середовищі				+			+
8	Створення нормативної бази	+						
9	Мотивація персоналу		+					

Порівняння даних таблиць 3 та 4 доводить, що контролінг направлений на виконання тих самих завдань, які поставлені й перед управлінським обліком.

Порівняння структури та змісту навчальних посібників таких науковців, як С.Ф. Голов «Управлінський облік», П.Й. Атамас «Управлінський облік», Ч.Т. Хоргрен, Фостер Дж. «Бухгалтерський облік: управлінський аспект», В.С. Лень «Управлінський облік»,

Л.В. Нападівська «Управлінський облік» з навчальними посібниками авторів П. Хорват «Концепція контролінгу: Управлінський облік. Система звітності. Бюджетування», Н.Г. Данілової «Контролінг як інструмент управління підприємством», С.Н. Петренко «Контролінг», І.Є. Давидович «Контролінг», Ю.П. Яковлев «Контролінг на базі інформаційних технологій» свідчить, що в навчальній літературі з управлінського обліку та контролінгу розглядаються одні і ті ж самі питання – класифікації витрат, системи планування та бюджетування, центри відповідальності, стратегічне управління, технологія та методи прийняття управлінських рішень і їх зміст відрізняється лише деталізацією розкриття окремих питань. Окремі автори, наприклад Голов С. поняття «управлінський облік» та «контролінг» вважають ідентичними. Зокрема він пише «традиційно у великих компаніях управлінський облік (контролінг) – це децентралізована функція» [5].

Слід зазначити, що в Галузевому стандарті вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напрямку «Економіка і підприємництво», як обов'язкова зазначена дисципліна «управлінський облік», а дисципліна «контролінг» не згадується.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки і пропозиції:

- по своїй суті поняття «управлінський облік» та «контролінг» є ідентичними;
- мета та основні завдання «управлінського обліку» та «контролінгу», які наводяться різними авторами співпадають;
- «управлінський облік» і «контролінг» усіма авторами розглядаються як інструмент оперативного та стратегічного управління підприємством;
- навчальна література з «управлінського обліку» та «контролінгу» має подібну структуру, в ній розглядаються одні й ті ж питання, але їх ступінь розкриття залежить більше від уподобань авторів ніж від назви дисципліни;
- пропонується застосовувати лише поняття «управлінський облік». Виділити дисципліну, яка вирішує оперативні завдання – Управлінський облік І, а стратегічні – Управлінський облік ІІ.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Управлінський облік : навчальний посібник / Петро Атамас ; Дніпропетровський ун-т економіки та права. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 439 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
3. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування / С. Голов // Вісник КНТЕУ. – К., 2007. – № 5. – С. 82-87.
4. Голов С. Управлінський облік як фактор зростання прибутковості підприємства. / С. Голов // Податкове планування. – 2006. – № 1 (63). – С. 31.
5. Давидович І. Є. Контролінг : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 552 с.
6. Дайле А. Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайле. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 336 с.
7. Загородній А. Г. Управлінський облік: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : ЗУКЦ, 2005. – 96 с.
8. Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості : навчальний посібник / С. Б. Ільїна. – К. : Професіонал, 2008. – 592 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
10. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. П. Фалько. - М. : Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

11. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
12. Контроллинг как инструмент управления предприятием / С. В. Данилочкин, Е. А. Ананькина, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 297 с.
13. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование : пер. с нем. / Horvath&Partners. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 268 с.
14. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
15. Майер Э. Контроллинг для начинающих / Э. Майер , Р. Манн ; пер. с нем. и с предисл. В. Б. Ивашкевича. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 300 с.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студентів вищих навч. закладів / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
17. Петренко С. Н. Контроллинг : учебное пособие / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. – С. 10.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
19. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
20. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
21. Терещенко О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці / О. Терещенко // Фінанси України. – К., 2006. – № 8. – С. 137-145.
22. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова ; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
23. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан ; пер. с нем. ; под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997 – 800 с.
24. Хорнгрен Ч. Управленческий учет : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2008. – 1008 с.
25. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
26. Шепітко Г. Ф. Контролінг : посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання) / Г. Ф. Шепітко. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – С. 136.
27. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

УДК 657.423.3:338.3

К.В.Прошина, аспірант

Науковий керівник: канд. екон. наук, доцент Лень В.С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАЛИШКІВ
НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА****К.В. Прошина**, аспірант

Научный руководитель: к.э.н, доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОСТАТКОВ
НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА****K.V. Proshina**, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**APPLICATION OF METHODS OF ESTIMATION AND DISTRIBUTION
OF BITS AND PIECES OF WIP**

У статті досліджено методи оцінки залишків незавершеного виробництва. Проаналізовано значимість вибору методу оцінки незавершеного виробництва для цілей бухгалтерського обліку. Сформовані пропозиції щодо оцінки залишків незавершеного виробництва на дату балансу.

Ключові слова: незавершене виробництво, баланс, методи оцінки незавершеного виробництва, запаси.

В статье исследованы методы оценки остатков незавершенного производства. Проанализировано значение выбора метода оценки незавершенного производства для целей бухгалтерского учета. Сделаны выводы и внесены предложения по оценке остатков незавершенного производства на дату баланса.

Ключевые слова: незавершенное производство, баланс, методы оценки незавершенного производства, запасы.

There are methods of estimation of bits and pieces of WIP in the article. The value of choice of method of estimation of WIP is analysed for the aims of record-keeping. Conclusions are formed as evaluated by bits and pieces of WIP upon the date of balance.

Key words: WIP, balance, methods of estimation of WIP, supplies.

Постановка проблеми. Метою функціонування підприємства є отримання прибутку. Проте, на величину прибутку, який відображається у фінансовій звітності, суттєво впливає обрана підприємством політика оцінки статей звітності, методи оцінки запасів при вибутті, методи розподілу непрямих витрат тощо. Важливою складовою запасів є незавершене виробництво, обрані методи оцінки якого та методи розподілу у наступних періодах суттєво впливають на виробничу собівартість випущеної продукції та оцінку залишків запасів на кінець звітного періоду. У зв'язку з цим обґрунтування прийняття методів оцінки незавершеного виробництва є досить актуальним для кожного виробничого підприємства.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Проблеми оцінки незавершеного виробництва досліджувались у працях таких вчених, як: Боярський Ю.І. [1-3], Коваль Т.Г.[5], Котляров Е. та Корнілова В. [6], Лень В.С. [8], Слюсарчук Л. [12], Супрунова І.В.[13].

Зокрема Боярський Ю.І. у своїй дисертаційній роботі розробив підхід до організації бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, що дозволяє побудувати єдину інформаційну базу облікової інформації щодо незавершеного виробництва за різними рівнями деталізації, орієнтовану на різних користувачів, для підвищення ефективності управління виробничими процесами підприємства [1, с. 6]. Сутність його підходу полягає в тому, що при організації бухгалтерського обліку слід враховувати особливу природу незавершеного виробництва, яка передбачає, з одного боку, удосконалення бухгалтерського обліку витрат, понесених на незавершене виробництво, а з іншого – як одну із складових запасів підприємства. Зокрема, Боярський Ю.І. розробив рекомендації до облікової політики підприємства в частині незавершеного виробництва (класифікація витрат на виробництво; вибір бухгалтерських рахунків для обліку незавершеного виробництва за місцем виникнення).

Лень В.С. розкриває порядок розподілу незавершеного виробництва на його залишки на кінець періоду та на готову продукцію за методами ФІФО та середньозваженої собівартості [8, с. 57].

Слюсарчук Л. зазначає, що за ринкових умов виникає потреба у розробці і застосуванні принципово нових методів оцінки незавершеного виробництва. Розглядає застосування щодо незавершеного виробництва запропонованих П(С)БО 9 “Запаси” методів оцінки запасів при вибутті [12, с. 21] та приходять до висновку, що при попроцесній калькуляції собівартості продукції можливе застосування методів перенесення на готову продукцію залишків незавершеного виробництва за методами ФІФО та середньозваженої і пропонує метод середньозваженої собівартості застосовувати в інфляційних умовах, а метод ФІФО в умовах стабільної економіки.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У науковій літературі недостатньо уваги приділяється комплексному дослідженню методів оцінки незавершеного виробництва на дату балансу та їх порівняльним характеристикам, а також методам розподілу витрат між незавершеним виробництвом та готовою продукцією.

Метою дослідження є виявлення можливих методів оцінки залишків незавершеного виробництва та їх впливу на фінансовий результат, а також їх застосування для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Оцінка незавершеного виробництва на дату балансу та методи розподілу незавершеного виробництва на готову продукцію та його залишок на кінець періоду впливають не лише на структуру балансу, але й на фінансові результати підприємства. Проте, у П(С)БО не міститься таких понять як “методи оцінки незавершеного виробництва на дату балансу” та “методи розподілу незавершеного виробництва”. В системі П(С)БО незавершене виробництво розглядається як частина виробничих запасів. Зокрема П(С)БО 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 розглядає у складі запасів активи, які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 “незавершене виробництво” є додатково вписуваним рядком у балансі підприємства.

Відповідно до п. 24 П(С)БО 9 запаси (а отже і незавершене виробництво) на дату балансу відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

У П(С)БО 9 наводиться таке визначення чистої вартості реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2, не перелічують конкретних методів оцінки незавершеного виробництва, але пропонують більш уточнене визначення у порівнянні з П(С)БО 9: незавершене виробництво – це не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та незакінчені технологічні процеси. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Дослідження п. 9 МСБО 2 “Запаси” показує, що вимоги національних стандартів повторюють міжнародні стандарти: “запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації”.

Згадані П(С)БО, МСБО та Методичні рекомендації окреслюють застосування даних методичних підходів лише концептуально, не уточнюючи їх. У виборі методу оцінки

незавершеного виробництва підприємство має певний вибір. Отже, існує необхідність дослідити роботи інших дослідників з даного питання. Результат аналізу праць різних дослідників в рамках застосування концепцій оцінки незавершеного виробництва передбачених обліковими стандартами наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Методи оцінки незавершеного на дату балансу

Автор	Методи оцінки незавершеного виробництва (НЗВ)
<i>Використання концепції чистої вартості реалізації</i>	
Боярський Ю.І. [3, с. 71]	Розглядає 2 підходи: 1) ЧВР = (Ціна реалізації готової продукції – Витрати на збут готової продукції) × Коефіцієнт готовності НЗВ 2) ЧВР = Ціна реалізації готової продукції – Витрати на збут готової продукції – Витрати на завершення готової продукції Пропонує визначати чисту вартість реалізації варіантом 2, так як коефіцієнт готовності НЗВ визначити складно.
<i>Використання концепції собівартості (первісної) вартості</i>	
Боярський Ю.І. [3, с. 73]	Зазначає, що з теоретичної точки зору оцінка НЗВ визначається П(С)БО. Варіанти оцінки розглядає за уже недіючим Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні: – за фактичною або нормативною (плановою) виробничою собівартістю; – за прямими статтями витрат; – за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів використаних у виробництві; – за фактично понесеними витратами.
Слюсарчук Л. [12, с. 21-27]	Зазначає, що у вітчизняній літературі щодо оцінки незавершеного виробництва існують такі думки: незавершене виробництво слід оцінювати за фактичною собівартістю, нормативною собівартістю або відповідною знижкою з ціни фабриката, або послідовною калькуляцією за переділом, якщо виробництво має їх два або більше.
Супрунова І.В., Боярський Ю.І. [13, с. 459-467]	Зазначають, що згідно з П(С)БО 9 “Запаси” незавершене виробництво може оцінюватися: – за найменшою із двох оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації (П(С)БО 9, п. 24); – за нормативними затратами (П(С)БО 9, п. 21).
Котляров Е., Корнілова В. [6]	Розглядають такі методи оцінки НЗВ: - за фактичною виробничою собівартістю; - за прямими витратами; - за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів; - за плановою (нормативною) виробничою собівартістю.

Аналіз таблиці 1 засвідчує, що існує мало досліджень щодо застосування чистої вартості реалізації до незавершеного виробництва. Отже, даний напрям є перспективним щодо розробки.

Розглядаючи оцінку незавершеного виробництва в рамках концепції собівартості (первісної вартості) не можна не звернути увагу на те, що ряд дослідників (Боярський Ю.І., Котляров Е., Корнілова В.), по-суті, вийшли за межі П(С)БО 9 “Запаси”. Автори стверджують те, що залишки незавершеного виробництва можуть оцінюватись за: фактичною або нормативною собівартістю, за прямими витратами, за вартістю сировини і матеріалів та за фактично понесеними витратами. Відповідно до п.10 П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Такий підхід відповідатиме П(С)БО тільки тоді, коли оцінка незавершеного

виробництва лише за матеріальною складовою відбувається у випадку, якщо обробка не почалась. В іншому випадку, такий підхід суперечить П(С)БО 9.

Оцінка незавершеного виробництва здійснена на основі виключно прямих витрат суперечить стандартам бухгалтерського обліку. У П(С)БО 16 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, від підприємств вимагається здійснювати розподіл загальновиробничих витрат: тобто суми, накопичені на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” розподіляються між рахунками 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” та 23 “Виробництво”. Залишок за рахунком 23 “Виробництво” і дає суму незавершеного виробництва. Згідно з П(С)БО незавершене виробництво включає не тільки прямі, а й непрямі витрати. Проте, застосування методу оцінки незавершеного виробництва за прямими витратами або за витратами сировини та матеріалів, в окремих випадках, є можливим. Наприклад, у ситуації, коли підприємство не має загальновиробничих витрат, то можна застосовувати метод прямих витрат. Метод оцінки на дату балансу за прямими матеріальними витратами має місце за двох умов: відсутність загальновиробничих витрат; сировина й матеріали надішли на виробничі лінії, але їх обробка не почалась.

Детальніше дослідження показує, що незважаючи на норми П(С)БО 9, деякі діючі галузеві рекомендації з калькулювання собівартості дозволяють інші методи оцінки незавершеного виробництва, крім фактичної собівартості. Зокрема пп. 3.3.7.2 Положення з формування собівартості продукції (послуг) і витрат операційної діяльності коксохімічних підприємств пропонується продукцію, що не пройшла всі стадії технологічного процесу, оцінювати одним з наступних способів:

1. виходячи з методу оцінки вибуття запасів з урахуванням вартості незавершеного виробництва на початок періоду і вартості сировини, напівфабрикатів, основних матеріалів, відображеної в статті “Сировина, напівфабрикати і основні матеріали”;

2. виходячи з фактично понесених (планових) витрат.

Супрунова І.В. та Боярський Ю.І. вважають, що окрім первісної вартості та чистої вартості реалізації оцінка незавершеного виробництва може здійснюватися за нормативними затратами [13, с. 459-467]. Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Таким чином, оприбуткування готової продукції може відбуватися за нормативними затратами, якщо такий підхід закріплений обліковою політикою підприємства (бухгалтерський запис Дт 26 “Готова продукція” Кт 23 “Виробництво”). Звичайно, такий підхід впливає на вартість залишків незавершеного виробництва, але дослідники не врахували той факт, що відповідно до вимог того ж П(С)БО 9 оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості. У разі виявлення відхилень від норм фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають перевитрати (Дт 26 “Готова продукція” Кт 23 “Виробництво”) або віднімають економії (сторно Дт 26 “Готова продукція” Кт 23 “Виробництво”), а також додають (віднімають) витрати, викликані зміною норм протягом звітного періоду за кожною статтею витрат [14]. Таким чином, судячи з даних проведень, на дату балансу незавершене виробництво та готова продукція відображаються по суті за відкоригованою вартістю, яка дорівнює фактичній. Отже, нормативні затрати не можна вважати самостійним методом оцінки незавершеного виробництва або методом розподілу вартості між залишками готової продукції та незавершеного виробництва.

Отже, на основі проведеного аналізу можна дійти висновку що до методів оцінки незавершеного виробництва на дату балансу, які відповідають П(С)БО, можна віднести: оцінку за чистою вартістю реалізації, оцінку за фактичною собівартістю. Логічна схема оцінки наведена на рисунку 1.

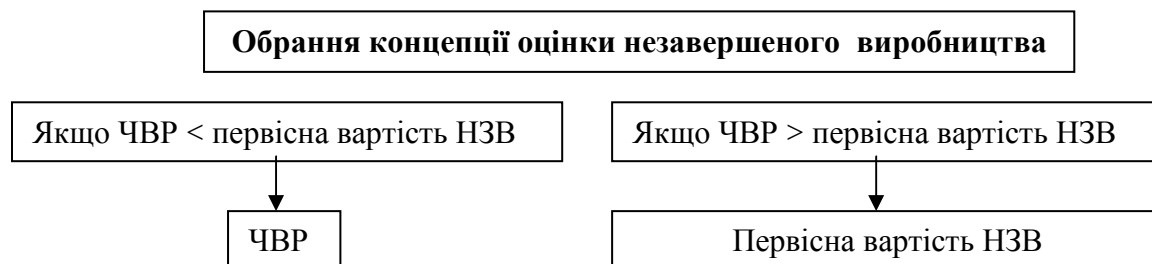


Рис. 1. Логічна схема обрання концепції оцінки незавершеного виробництва на дату балансу

Для визначення чистої вартості реалізації ключовим є визначення коефіцієнту готовності незавершеного виробництва або витрат на завершення готової продукції (рисунок 2).

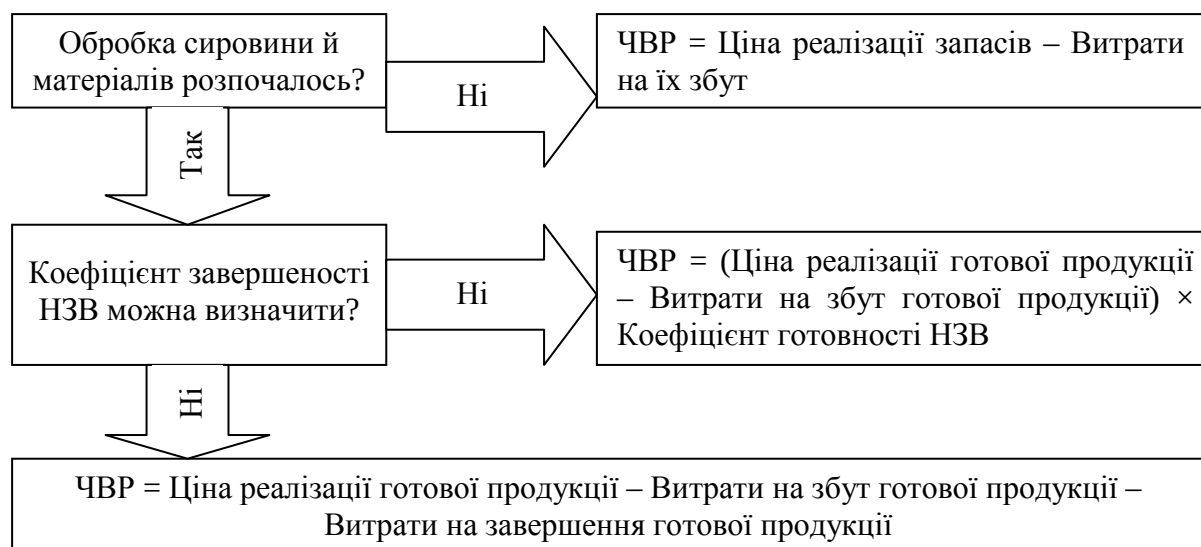


Рис. 2. Логічна схема обрання підходу до визначення чистої вартості реалізації незавершеного виробництва

Аналізуючи логічні схеми, наведені на рисунках 1 та 2, слід зазначити, що оцінка незавершеного виробництва за чистою вартістю реалізації для діючого підприємства, незважаючи на діючі вимоги П(С)БО 9 та МСБО 2, які орієнтуються на концепцію справедливої вартості (чиста вартість реалізації є різновидом справедливої вартості) не завжди є коректною. Дана оцінка не впливає на собівартість виготовлюваної продукції минулих періодів, а впливає на собівартість продукції майбутніх звітних періодів (одночасно також впливає на фінансовий результат минулого та звітного періоду). Оцінка за чистою вартістю реалізації доречна при виставленні підприємства на продаж (можливо також при ліквідації), а також, коли підприємство минулі збитки не хоче переносити на майбутні періоди. Якщо вплив на майбутній фінансовий результат внаслідок такої оцінки є суттєвим, то її результати необхідно зазначати у Примітках до фінансової звітності.

На оцінку незавершеного виробництва на основі концепції первісної вартості впливають такі фактори:

1. Методи включення незавершеного виробництва до собівартості продукції: ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості. На основі П(С)БО 9 обрано саме дані підходи, виключаючи метод нормативних затрат, так як уже було доведено, що його не можна вважати самостійним методом обліку незавершеного виробництва, та метод ціни продажу, тому що незавершене виробництво, як правило не є об'єктом прямого продажу. Детально застосування даних підходів описано Лінником М.В. [8];

2. Метод розподілу загальновиробничих витрат. Наприклад, ним можуть бути методи: прямих витрат, прямий розподіл, покроковий розподіл, метод системи лінійних рівнянь [7].

Використовувати метод ідентифікованої собівартості можна здебільшого в одиничному або (не завжди) в дрібносерійному виробництві – якщо мова йде про незавершене замовлення, за яким накопичувалися фактичні витрати.

Дослідження методів розподілу витрат між залишками незавершеного виробництва та готової продукції та їх вплив на фінансовий результат здійснимо на основі методики [8, с. 57] на основі вихідних даних таблиці 2.

Таблиця 2

Вихідні дані для оцінки впливу на фінансовий результат методів включення незавершеного виробництва до собівартості продукції

Елемент вартості	Еквівалентна кількість НЗВ на початок, од.	Вартість НЗВ на початок, гр. од.	Готова продукція за період, од.	Еквівалентна кількість НЗВ на кінець, од.	Заг. к-сть екв. од. (=4+5)	Всього витрати за період (оборот Дт 23), гр. од.	Витрати матеріалів на одиницю продукції =7/6
Матеріальна складова	2400	3600	8000	3000	11000	18000	1,64
Витрати на обробку (оплата праці, соцзаходи тощо)	1440	2160	8000	1800	9800	20000	2,04
Всього	3842	5763	16000	4800	20800	38000	1,83

Використовуючи метод ФІФО та метод середньозваженої собівартості проводимо розрахунок на основі вихідних даних в таблиці 3.

Таблиця 3

Розрахунок вартості незавершеного виробництва та готової продукції

Метод оцінювання	Вартісна оцінка готової продукції	Вартісна оцінка НЗВ
ФІФО	$= 5763 + 38000 - 3000 \cdot 1,64 - 1800 \cdot 2,04 = 35171$	$= 5763 + 38000 - 35171 = 8592$
Середньозважена собівартість	$= 1,83 \cdot 1600 = 29280$	$= 4800 \cdot 1,83 = 8784$
Різниця в оцінці	+ 5891	-192

За методом ФІФО (від англійського first in first out, що перекладається як перший прийшов, перший пішов) вважається, що незавершене виробництво на кінець періоду виникає при виробництві нових одиниць продукції, виготовлення яких розпочато в звітному періоді, а тому незавершене виробництво на початок звітного періоду повністю переноситься на готову продукцію. Метод середньої зваженої заснований на включенні незавершеного виробництва в загальну собівартість випущеної продукції та еквівалентну кількість продукції незавершеного виробництва.

На основі проведених розрахунків бачимо, що застосування різних методів включення незавершеного виробництва до собівартості готової продукції змінює як вартість залишку незавершеного виробництва на кінець періоду, так і вартість готової продукції, що при її реалізації буде впливати на фінансовий результат. Так, якщо на основі умовного прикладу таблиць 2 та 3 підприємство реалізує всю свою виготовлену готову продукцію, то при застосуванні розподілу незавершеного виробництва за методом ФІФО собівартість реалізованої готової продукції буде більшою порівняно з застосуванням методу середньозваженої собівартості на 5891 грн (20,1 %), а отже, і фінансовий результат від операційної діяльності за даний період буде меншим на цю ж величину.

Розподіл витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом можна здійснювати також за методом ідентифікованої собівартості. При застосуванні цього методу в обліку має накопичуватись точна інформація щодо того, яка частина незавершеного виробництва була оброблена та перейшла до стану готової продукції.

Це можливо в одиничному або (не завжди) в дрібносерійному виробництві. Тому зазвичай застосовуються інші методи, що дають лише приблизну оцінку.

Щодо незавершеного виробництва існує також питання узгодження методів розподілу незавершеного виробництва на готову продукцію і його залишок на дату балансу з методами оцінки запасів при вибутті. Наприклад, чи можливе використання при списанні запасів у виробництво методу ФІФО, а при розподілі витрат між залишком незавершеного виробництва і готовою продукцією середньозваженої собівартості. Так, пункт 16 П(С)БО 9 вимагає, що “для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів”. Незавершене виробництво є також різновидом запасів, але уже з іншим призначенням та умовами використання. Наприклад, сировина і матеріали після початку їх обробки змінюють свою матеріальну форму, а отже змінюються й умови їх використання. До того ж, метод оцінки запасів при вибутті та метод розподілу незавершеного виробництва на дату балансу на залишок незавершеного виробництва та готову продукцію – це різні за своєю метою методи. Тому можна використовувати різні методи оцінки запасів при списанні запасів у виробництво та розподілі витрат між залишками незавершеного виробництва та собівартістю готової продукції.

Виробничі запаси — частина сукупних запасів, призначених для виробничого споживання. До виробничих запасів відносять сировину, матеріали, що надійшли до споживачів, але ще не використані й не піддані переробці. До складу незавершеного виробництва належать залишки сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів, що знаходяться в апаратах у процесі переробки; залишки продукції в обробних цехах, що не пройшли всіх стадій обробки; продукція, обробка якої закінчена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю; неуккомплектована, неупакована і незакоркована продукція, якщо вона відповідно до технічних умов вважається готовою і підлягає передаванню на склад в укомплектованому вигляді.

Висновки. Проведене дослідження методів оцінки незавершеного виробництва на дату балансу та його розподілу на за залишки на кінець періоду та готову продукцію дозволяють зробити такі висновки і пропозиції:

1. Основними концептуальними підходами до оцінки незавершеного виробництва є концепція чистої вартості реалізації та первісної вартості.

2. Основними методами оцінки незавершеного виробництва, які використовуються в обліку є: за фактичною виробничою собівартістю, за прямими витратами, за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів. Повною мірою П(С)БО 9 відповідає тільки метод оцінки за фактичною виробничою собівартістю. Однак, у вимогах деяких галузевих положень та методичних рекомендацій з формування собівартості перелічуються й інші методи оцінки: за вартістю сировини і матеріалів, за прямою собівартістю, за нормативними витратами.

3. На вартість незавершеного виробництва на кінець періоду впливають: методи його оцінки на дату балансу, методи включення незавершеного виробництва до собівартості продукції, методи розподілу загальновиробничих витрат.

4. Методи оцінки незавершеного виробництва за вартістю сировини і матеріалів, прямою собівартістю, можуть бути використані в управлінському обліку або в обмеженому колі ситуацій, наприклад, при трудомісткості визначення фактичної виробничої собівартості, незначній частці непрямих витрат, значній частці матеріальної складової, коли вплив на показники є несуттєвий.

5. Застосування різних методів та баз розподілу витрат обслуговуючих виробництв призводить до різних значень собівартості реалізованої продукції та вартості незавершеного виробництва.

6. Враховуючи суттєвий вплив застосовуваної методики оцінки незавершеного виробництва та його розподілу на фінансові результати, в документі про облікову політику підприємства повинні зазначатись відповідні застосовувані методи.

Список використаних джерел

1. Боярський Ю.І. Бухгалтерський облік і контроль незавершеного виробництва в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандид. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ю.І. Боярський. – Житомир, 2011. – 23 с.
2. Боярський Ю.І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку / Ю.І. Боярський // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 2 (56). – С. 31-36.
3. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення / Ю.І. Боярський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 2(20). – С. 70-76.
4. Коваль Т.Г. Особливості оцінки незавершеного виробництва на підприємствах металургійної промисловості // Матеріали Міжвузівської науково-дослідницької конференції молодих вчених, аспірантів та студентів “Актуальні проблеми обліку, аналізу та аудиту в Україні. 20 квітня 2012 р. Донецьк 2012. – С. 130-133.
5. Котляров Е., Корнілова В. “Незавершене виробництво: особливості оцінки та обліку” / Е. Котляров Е., В Корнілова // Бухгалтерія. – 2008. – № 48. – С.53-59.
6. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції / В.С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2012 р. – №3(60). – С. 298-306 с.
7. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.
8. Лінник М.В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку і оцінка незавершеного виробництва / М.В. Лінник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир, 2007. – Випуск 3(9). – 135 с.
9. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
10. Положення з формування собівартості продукції (послуг) і витрат операційної діяльності коксохімічних підприємств // Режим доступу: <http://industry.kmu.gov.ua/>
11. Слюсарчук Л. Облік незавершеного виробництва / Л. Слюсарчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 10. – С. 21-27.
12. Супрунова І.В., Боярський Ю.І. Незавершене виробництво: оцінка та облікове відображення // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2 (20), ЖДТУ, – 2012. – С. 459-467.
13. Облік виготовлення та собівартості готової продукції / Правда М., Кремінь О. // Дебет-Кредит. – 2001. – № 25. – С. 10-15.

УДК 657

В.С. Шелест, аспірант

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ
У ФОРМАХ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ****В.С. Шелест**, аспірант

ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Киев, Украина

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ
АКТИВАХ В ФОРМАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ****Viktoriia S. Shelest**, PhD. Student

State Establishment of Higher Learning «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman», Kiev, Ukraine

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL INFORMATION OF INTANGIBLE ASSETS IN
THE FINANCIAL STATEMENTS**

Досліджено стан розвитку фінансової звітності на вітчизняних підприємствах. Здійснено аналіз фінансової звітності на предмет повноти розкриття інформації про нематеріальні активи в розрізі кожної форми. Проведено порівняльний аналіз вимог щодо відображення інформації про нематеріальні активи у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відповідно до внесених змін. Висвітлено процес гармонізації вітчизняної звітності відповідно до міжнародних стандартів. Обґрунтовано аспекти подальшого розвитку фінансової звітності з метою відображення повної, достовірної, прозорої інформації про нематеріальні активи, враховуючи вітчизняну та міжнародну практику ведення бухгалтерського обліку.

Ключові слова: фінансова звітність, бухгалтерський облік, нематеріальні активи, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, статистична звітність.

Исследовано состояние развития финансовой отчетности на отечественных предприятиях. Осуществлен анализ финансовой отчетности на предмет полноты раскрытия информации о нематериальных активах в разрезе каждой формы. Проведен сравнительный анализ требований по отражению информации о нематериальных активах в Национальных положениях (стандартах) бухгалтерского учета соответственно внесенным изменениям. Освещен процесс гармонизации отечественной отчетности в соответствии с международными стандартами. Обоснованы аспекты дальнейшего развития финансовой отчетности с целью отражения полной, достоверной, прозрачной информации о нематериальных активах, учитывая отечественную и международную практику ведения бухгалтерского учета.

Ключевые слова: финансовая отчетность, бухгалтерский учет, нематериальные активы, Положение (стандарт) бухгалтерского учета, статистическая отчетность.

The primary task of the published article is to analyze the development of financial statements in domestic enterprises. This paper reviews the complete disclosure of intangible assets in the financial statements according each form. A comparative analysis of the requirements for displaying information about intangible assets in National Accounting Standards in compliance with changes is shown. The process of harmonization of national reporting to international standards is reflected. Some aspects of the further development of the financial statements in order to reflect the complete, accurate, transparent information of intangible assets including domestic and international practice of accounting was defined.

Keywords: financial reporting, accounting, intangible assets, provisions (standards), statistical reporting.

Постановка проблеми. На сьогодні, динамічність змін світових процесів зумовлює якісно новий рівень інформації. Саме тому, прийняття зважених управлінських рішень, в умовах гострої конкуренції, можливе лише за наявності повної, чіткої, достовірної, оперативної та вичерпної інформації. У даній ситуації, важливого значення набуває оперативне та достовірне відображення всіх процесів господарської діяльності у фінансовій звітності, яка виступаючи головним комунікатором між користувачами такого роду інформації, сприяє прийняттю обґрунтованих рішень як управлінським персоналом так і інвесторами, слугує базисом для визначення потенційних об'єктів фінансування. Тобто, фінансова звітність, даючи можливість ознайомитися з показниками фінансового стану підприємства та результатами діяльності за попередні періоди забезпечує проведення достовірної оцінки майбутніх умов господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання фінансової звітності, що відображає інформацію про майновий та фінансовий стан підприємства, висвітлювали в своїх працях ряд вчених, зокрема: М.Білуха, Ф. Бутинець, М. Дем'яненко, В. Єфименко, В. Жук, В.О. Іваненко, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Ю. Литвин, М. Огійчук, А. Озе-

ран, М. Палюх, П. Саблук, В. Сопко, Н. Ткаченко, М. Чумаченко, П. Хомина, Л. Шатковська, М.М. Шигун та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на плідну працю вчених та значні досягнення, досі існує ряд неузгоджених та невирішених питань щодо повного та достовірного розкриття інформації про нематеріальні активи в фінансовій звітності, враховуючи світові глобалізаційні процеси та відповідно активну роботу в напрямі гармонізації вітчизняної звітності до міжнародних стандартів. Вищезазначені питання потребують подальших досліджень та методологічних розробок.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є аналіз розкриття обліково-аналітичної інформації щодо відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності відповідно до вимог НП(С)БО 1 і міжнародних стандартів та виявлення труднощів з розкриття інформації і ймовірних шляхів вдосконалення фінансової звітності, що можливе лише за умови активної співпраці урядовців та науковців.

Виклад основного матеріалу. Значущість системи інформаційного забезпечення в процесі управління господарською діяльністю реалізується за рахунок звітності підприємства. В залежності від рівня підготовки якої можна оцінити рівень організації всього бухгалтерського обліку на підприємстві. Поряд з тим, розглядаючи останній варто брати до уваги вплив економічних, соціальних, політичних та культурних чинників в залежності від національних особливостей країни.

Так, за Радянського союзу фінансова звітність першочергово задовольняла потреби адміністративно-командної економіки. А її інформаційна наповненість формувалася з метою прийняття управлінських рішень на рині держави. На сучасному етапі розвитку, масштабність змін, що характерні для економіки, змінили і вимоги до звітності. Почали враховуватися потреби в інформації всіх користувачів, як внутрішніх так і зовнішніх, зазнала змін і нормативно-правова база.

Тобто, на сьогодні, звітність являє собою «впорядковану систему узагальнюючих взаємопов'язаних показників, які відображають джерела формування та використання господарських засобів, стан дебіторської та кредиторської заборгованостей, а також фінансовий стан та результати всіх видів діяльності, що здійснює суб'єкт господарювання, та напрями використання прибутку за визначений проміжок часу» [10, с. 434].

Незважаючи на результативність проведених масштабних змін, на сьогоднішній день, виходячи з вітчизняної практики, для методики складання та використання звітності характерний певний ступінь невизначеності. В першу чергу труднощі викликає трактування такої економічної категорії як звітність.

Відповідно до чинного законодавства, розрізняються поняття бухгалтерська звітність та фінансова звітність. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (далі – НП(С)БО 1) бухгалтерська звітність трактується як «звітність, що складається на підставі бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів», тоді як під фінансовою звітністю розуміють «бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [4]. В той же час Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV надає трактування лише поняття «фінансова звітність», яке співпадає з тим, що наведене в НП(С)БО 1 [7]. Виходячи з вищезазначеного, можна стверджувати, що фінансова звітність вужча ніж бухгалтерська і відповідно входить до складу останньої. Однак, серед наукової спільноти питання співвідношення бухгалтерської та фінансової звітності викликає гострі дискусії. Так, Озеран А. Жук О., Біла Л.М., Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д., Плікус І.Й., Гольцова С.М.[1; 5] визнають фінансову звітність в якості скла-

дової бухгалтерської звітності, в той час як Городянська Л.В., Орлов І.В., Коробко О.М., Вінярська К., Соколова Є.С., Бебнаєва Е.В.[9]. в своїх наукових працях ототожнюють бухгалтерську з фінансовою звітністю. Вважаємо за доцільне дотримуватися норм законодавства, та розглядати в якості складових бухгалтерської звітності фінансову, статистичну, податкову та інші види звітності, що розроблені підприємством самостійно.

За сучасних умов виділяють різні види звітності, в залежності від висунутих вимог щодо її інформаційного наповнення та відповідно до користувачів, які ці вимоги ставлять (рис.1).



Рис.1. Користувачі облікової інформації

Незважаючи на те, що в колах наукової спільноти відсутня єдина думка з приводу складових бухгалтерської звітності, у практичній діяльності виділяють фінансову, управлінську та податкову звітність (табл. 1). В той же час, М.В. Кужельний пропонує додатково виділити оперативно-технічну звітність з метою підвищення якості інформації, що надається, за рахунок відображення показників за невеликі проміжки часу [3]. Однак, в такому випадку буде прослідковуватися дублювання даних внутрішньогосподарських звітів.

Таблиця 1

Класифікація видів звітності підприємства

Види звітності	Трактування поняття	Користувачі інформації	Автори, що визнають
1	2	3	4
Фінансова звітність	Під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, яка містить інформацію про майновий та фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів за звітний період, що може бути використана її користувачами під час прийняття фінансових рішень	Власники, керівництво підприємства, працівники, інвестори, кредитори, постачальники, покупці, інші дебітори, держава	Городянська Л.В., Озеран А., Жук О., Біла Л.М., Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д., Орлов І.В., Вінярська К., Гольцова С.М. [1; 5]
Статистична звітність	Статистична звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для розрахунку статистичних показників щодо економічних, соціальних, демографічних, екологічних явищ та процесів, які відбуваються в країні, її регіонах та галузях економіки для забезпечення цією інформацією держави та суспільства	Власники, керівництво підприємства, працівники, інвестори, кредитори, держава	Городянська Л.В., Озеран А., Жук О., Біла Л.М., Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д., Орлов І.В., Вінярська К., Гольцова С.М., Соколова Є.С. [1; 5; 8]
Податкова звітність	Податкова звітність формується на основі даних бухгалтерського обліку і характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів.	Власники, керівництво підприємства, працівники, інвестори, кредитори, постачальники, покупці, держава	Городянська Л.В., Озеран А., Жук О., Біла Л.М., Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д., Орлов І.В., Гольцова С.М. [1; 5]

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
Внутрішньогосподарська звітність	Внутрішньогосподарська звітність являє собою систему збору інформації у грошовому та натуральному вимірниках про факти господарської діяльності (тобто, формується на даних бухгалтерського обліку), що впливають на фінансові, виробничі, технологічні показники діяльності підприємства та використовуються для потреб управління	Власники, керівництво підприємства, працівники	Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д. [1]

В той же час, варто віддавати належну роль глобалізаційним процесам, які, посилюючи конкуренцію, ставлять перед користувачами досить складні завдання і тим самим породжують потребу в інформації, відповідно ускладнюючи при цьому вимоги до неї. Саме тому, обмежуватися лише вищезазначеними видами звітності – буде помилково, варто оперативно реагувати на зовнішні зміни і трансформувати відповідно до них фінансову звітність або окремі її елементи.

В даних умовах, інформація виступає рушійною силою розвитку суспільства, а досягнення у сфері технологій – головними факторами, що забезпечують високий рівень розвитку економіки, що реалізується за рахунок високих конкурентних переваг підприємств, як на вітчизняній так і на міжнародній арені. Пріоритетність інноваційного розвитку України визнається як на державному рівні, за рахунок інноваційної стратегії розвитку країни, так і на рівні окремих підприємств, шляхом активного використання в господарюванні результатів інноваційної діяльності. Таким чином, всепоглинаючі інтеграційні процеси впливають на зміну структури капіталу шляхом переважання нематеріальних активів над матеріальними, що в першу чергу відображається у звітності організацій.

Відповідно до ст.1 розділу 2 НП(С)БО 1 виділяють наступні елементи фінансової звітності:

- Баланс (Форма 1);
- Звіт про фінансові результати (Форма 2);
- Звіт про рух грошових коштів (Форма 3);
- Звіт про власний капітал (Форма 4);
- Примітки до фінансової звітності (Форма 5).

Форма 1 «Баланс» призначена для відображення інформації про активи, зобов'язання та власний капітал. Вся облікова інформація групується у трьох розділах активу та чотирьох розділах пасиву, серед яких інформація про нематеріальні активи представлена наступними статтями:

Таблиця 2

Відображення нематеріальних активів у Формі 1 «Баланс»

<i>Показник</i>	<i>Код рядка</i>
I. Необоротні активи	
<i>Нематеріальні активи</i>	1000
первісна вартість	1001
накопичена амортизація	1002
<i>Інші необоротні активи</i>	1090
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	1200

Звіт про фінансові результати (Форма 2) надає користувачам інформацію щодо доходів, витрат, прибутків та збитків, сукупного доходу та іншого сукупного доходу суб'єкта господарювання. Що стосується облікової інформації про нематеріальні активи, то в зазначеній формі для таких даних призначена лише стаття «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» за кодом 2400.

У звіті про рух грошових коштів (Форма 3) надається інформація щодо безпосередньо руху грошових коштів за звітний період як результат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Статті, що несуть інформацію про нематеріальні активи, в залежності від обраного методу складання, відображені в Таблиці 3.

Таблиця 3

Відображення нематеріальних активів у Формі 3 «Звіт про рух грошових коштів»

За прямим методом		За непрямим методом	
Показник	Код рядка	Показник	Код рядка
Надходження від реалізації необоротних активів	3205	Надходження від реалізації необоротних активів	3205
Витрачання на придбання необоротних активів	3260	Витрачання на придбання необоротних активів	3260
		Коригування на амортизацію необоротних активів	3505

У свою чергу «Звіт про власний капітал» (Форма 4) призначений для розкриття інформації з приводу змін, що відбуваються у складі власного капіталу. На жаль в даній формі звітності не передбачено окремих статей для відображення інформації про нематеріальні активи.

Що стосується приміток до фінансової звітності (Форма 5), то їх складання пояснюється необхідністю відображення інформації, яка безпосередньо не наводиться у фінансових звітах, але вона вважається суттєвою, чим і викликана необхідність розкриття останньої. В Таблиці 4 подані статті, в яких зазначається інформація про нематеріальні активи.

Таблиця 4

Відображення нематеріальних активів у Формі 5 «Примітки до фінансової звітності»

Показник	Код рядка
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526

Доречним буде провести порівняльний аналіз змін яких зазнали форми фінансової звітності в результаті затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (табл. 5).

Таблиця 5

Порівняння змін, внесених до фінансової звітності щодо висвітлення питання відображення в них нематеріальних активів

НП(С)БО 1 від 07.02.2013 № 73		П(С)БО 1 від 31.03.1999 № 87	
Показник	Код рядка	Показник	Код рядка
1	2	3	4
Форма 1 «Баланс»			
Первісна вартість нематеріальних активів	1001	Залишкова вартість нематеріальних активів	010
Накопичена амортизація нематеріальних активів	1002	Первісна вартість нематеріальних активів	011
Інші необоротні активи	1090	Знос нематеріальних активів	012
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Інші необоротні активи	070
Форма 2 «Звіт про фінансові результати»			
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Собівартість реалізованих, списаних необоротних активів	160
		Дохід від реалізації необоротних активів	130
		Амортизація необоротних активів	260

Закінчення табл. 5

1	2	3	4
Форма 3 «Звіт про рух грошових коштів»			
Надходження від реалізації необоротних активів	3205	Амортизація	020
Витрачання на придбання необоротних активів	3260	Надходження коштів від реалізації необоротних активів	190
Коригування на амортизацію необоротних активів	3505	Придбані за грошові кошти необоротні активи	250
Форма 4 «Звіт про власний капітал»			
—		Дооцінка нематеріальних активів	100
		Уцінка нематеріальних активів	110
		Безкоштовно отримані необоротні активи	270
Форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності»			
Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, втрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, вартість на кінець року нематеріальних активів за класифікаційними групами		Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, втрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, вартість на кінець року нематеріальних активів за класифікаційними групами	
Права користування природними ресурсами	010	Права користування природними ресурсами	010
Права користування майном	020	Права користування майном	020
Права на комерційне позначення	030	Права на комерційне позначення	030
Права на об'єкти промислової власності	040	Права на об'єкти промислової власності	040
Авторське право та суміжні з ним права	050	Авторське право та суміжні з ним права	050
Інші нематеріальні активи	070	Інші нематеріальні активи	070
Разом нематеріальні активи	080	Разом нематеріальні активи	080
Гудвіл	090	Вартість нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності	081
Вартість нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності	081	Вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	082
Вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	082	Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083
Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083	Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084
Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084	Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085
Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085	Придбання (створення) нематеріальних активів	310
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	Доходи і витрати від реалізації необоротних активів	580
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	610
Списання необоротних активів	620	Витрати від списання необоротних активів	620
Придбання та створення необоротних активів	1314	Амортизація необоротних активів	1300
—	—	Придбання та створення необоротних активів	1314

Отже, для питань щодо фінансової звітності 2013 рік знаменується прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Більшість внесених змін пов'язані з наближенням вимог до норм міжнародних стандартів. На жаль у новому стандарті відсутнє описання кожної статті Балансу та Звіту про фінансові результати. Поряд з тим для зазначеного стандарту характерні певні переваги,

що полягають у наданні можливості не відображати статті по яким відсутня інформація (за умови, що така інформація була відсутня і в попередньому періоді) та доповнювати форму додатковими статтями (перелік яких регламентований стандартом).

Однак, вищезазначені зміни не стосуються суб'єктів малого підприємництва (юридичним особам з кількістю працівників до 50 осіб та річним доходом не менше 10 млн. євро) та платників єдиного податку.

У бухгалтерській звітності розглядаючи питання висвітлення даних інноваційно-орієнтованих підприємства досить інформативною виступає статистична звітність, для якої характерні наступні форми:



Рис.2. Форми статистичної звітності, в яких розкривається інформація щодо науки, освіти, інформатики та інновацій

Однак, на практиці, дані, що надає Державний комітет статистики України досить часто не відповідає дійсності, що пов'язано в першу чергу з вимогами які ставляться до складання таких форм звітності та термінів подачі цієї звітності.

На сьогодні, у вітчизняній практиці складання фінансової звітності, простежується тенденція невиправданого завищення балансової вартості підприємства у порівнянні з його ринковою вартістю. Дану ситуацію в певній мірі можна пояснити масштабними процесами глобалізації, зокрема економічних процесів, однією з головних умов якої виступає гармонізація фінансової звітності, як результат створення транснаціональних корпорацій та відповідно розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Вищезазначені фактори сприяють уніфікації вимог щодо складання фінансової звітності.

Виступаючи рушійним економічним фактором, запровадження в країні міжнародних стандартів сприяє закріпленню високих конкурентних позицій на міжнародній арені. Поряд з тим країна зможе підвищити свою інвестиційну привабливість, за рахунок відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам, які асоціюються з достовірністю, безпосередньо високим рівнем якості та відповідно зниженням рівня ризику. Тобто, якість інформаційного фактору не можна залишати поза увагою.

Що стосується вітчизняної ситуації, то процес трансформації національних вимог стосовно фінансової звітності до міжнародних вимог знаменується постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1998 № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності» [7]. На сьогоднішній день, урядовцями було пророблена колосальна робота у напрямку гармонізації фінансової звітності. Результатом якої може виступати той факт, що більшість вимог міжнародних стандартів враховуються в Національних стандартах бухгалтерського обліку. Однак варто розуміти, складність абсолютної відповідності всіх вимог міжнародних стандартів, так як національні особливості завжди несуть собою певну специфіку, яку не можна ігнорувати.

Поряд з тим міжнародний досвід показує, що далеко не всі країни обирають для себе міжнародні стандарти. Так, впливовий учасник ринкових відносин, такий як США, від-

дає перевагу національним стандартам обліку (GAAP US). Останнім часом, на світовій арені, спостерігається «посилення конвергенції між двома глобальними системами бухгалтерського обліку, а саме МСФЗ та GAAP US» [2, с. 283]. Для окресленого процесу характерна трансформація саме МСФЗ до GAAP US, а не навпаки. Як результат, ряд науковців визнають американські стандарти GAAP US більш стабільними, а їх вимоги більш якісними у порівнянні з МСФЗ, так як в останні занадто вже часто вносять зміни [11].

Виходячи з вищезазначеного, на сьогодні, значна частина країн з розвинутою економікою віддають належну роль американським стандартам GAAP US при реформуванні національної системи бухгалтерського обліку.

Висновки і пропозиції. З огляду на світові економічні процеси рушійним фактором виявляється належне інформаційне забезпечення. Розширення кола користувачів інформації та відповідне підвищення вимог щодо неї виступають результатом інтеграційних процесів. Вищезазначена ситуація забезпечується за рахунок підвищення якості фінансової звітності, шляхом гармонізації національних стандартів до міжнародних стандартів фінансової звітності. Однак, недостатність висвітлення інформації щодо нематеріальних активів у статтях фінансової звітності вимагає подальшої плідної праці урядовців спільно з науковцями задля вирішення цієї проблеми.

Список використаних джерел

1. Верига Ю.А., Левченко З.М., Вакуля І.Д. Звітність підприємств. 2-ге видання, доповнене і перероблене. Навч. посібн. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
2. Єфіменко В.І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В.І. Єфіменко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. - № 18. – С. 278-284.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями); [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> / - Назва з титул. екрана.
4. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручн. / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> / - Назва з титул. екрана.
6. Озеран А. Статистична звітність / А.Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 8-9. – С. 94-105.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99> / - Назва з титул. екрана.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28.10.1998 № 1706, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF> / - Назва з титул. екрана.
9. Соколова Е.С., Бебнева Е.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Е.С. Соколова, Е.В. Бебнева. – М.: Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – 2003. – 81 с.
10. Шигун М.М. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації / М.М. Шигун, В.О. Іваненко // Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – Вип. 3 (12). – С. 432-443.
11. Weetman P., Gordon P., Roberts C. International Financial Reporting: A Comparative Approach. – 3-d ed., Pearson Education, Prentice Hall, 2005. – 731 p.

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

УДК 33.025.12

Є.В. Мних, д-р екон. наук,

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

Мных Е.В., д-р экон. наук,

Киевский национальный торгово-экономический университет, г. Киев, Украина

АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Е. Мnykh, Doctor of Economics Science, Professor

Kyiv National University of Trade and Economics University, Kyiv, Ukraine

ANALYTICAL PROVIDING OF ADJUSTING OF ECONOMIC PROCESSES

У статті порушуються питання посилення аналітичної обґрунтованості застосування різного роду нормативно-правових, мотиваційних та ситуаційних регуляторів економічних явищ і процесів для досягнення їх переконливості та дієвості у досягненні національних, корпоративних та особистих цілей і завдань. Обґрунтовується природа цих регуляторів та їх активність у гармонізації суспільних інтересів цивілізованого поступу країни.

Ключові слова: економічне регулювання, консолідація інтересів, доказовість у виборі економічних регуляторів.

В статье рассматриваются вопросы усиления аналитического обоснования применения различного рода нормативно-правовых, мотивационных и ситуационных регуляторов экономических явлений и процессов для достижения их убедительности и действенности в достижении национальных, корпоративных и личных целей и задач. Обосновывается природа этих регуляторов и их активность в гармонизации общественных интересов цивилизованного развития страны.

Ключевые слова: экономическое регулирование, консолидация интересов, доказательность в выборе экономических регуляторов.

In the article the questions of strengthening of analytical ground of application of different sort of normative-legal, motivational and situational regulators of the economic phenomena and processes are examined for achievement of their persuasiveness and effectiveness in achievement of national, corporate and personal aims and tasks. Nature of these regulators and their activity is grounded in harmonization of public interests of the civilized development of country.

Key words: the economic adjusting, consolidation of interests, evidentialness, is in the choice of economic regulators.

Постановка проблеми. В умовах пріоритетної реалізації ринкових механізмів та демократичних засад економічного розвитку країни зростає роль регулювання економічних процесів для досягнення консенсусу національних, корпоративних та особистих інтересів учасників ринку. Застосування таких регуляторів без достатніх обґрунтувань призводить до різних форм суспільного протистояння на різних рівнях державного чи корпоративного управління. Це призводить до спаду ділової активності та різного роду зловживань, які стримують прогресивну економічну динаміку. Без системних аналітичних обґрунтувань такі регулятори не будуть дієвими і корисними.

Аналіз останніх публікацій і досліджень та обґрунтування невирішених проблем. Проблеми регулювання економічних процесів на макроекономічному та мікроекономічному рівнях присвячені роботи багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, таких як: І. Ансофф, В. Геєць, А. Гончарук, А. Даниленко, П. Друкер, І. Лютий, В. Федосов, І. Чугунов, М. Диха та інші.

У цих роботах пріоритетно мова йде про узагальнення досвіду регулювання економічних процесів (вітчизняного і зарубіжного), про пошук нових регуляторів з врахуванням галузевої специфіки діяльності, про оцінку наслідків макроекономічного та мікроекономічного регулювання, визнання його стратегії і тактики. Проте поза увагою залишаються системні аналітичні узагальнення щодо вибору економічних регуляторів діяльності різного ієрархічного рівня за критеріями їх прозорості, обґрунтованості та дієвості.

Мета статті полягає у визначенні та обґрунтуванні аналітичної бази вибору і застосування державних та корпоративних регуляторів економічних процесів.

Виклад основного матеріалу. Ринкові відносини є найбільш продуктивними для розвитку економіки країни, якщо налагоджена дієва система їх регулювання у досягненні інтеграції особистих, корпоративних та національних інтересів. Якщо свобода підприємництва дає простір для реалізації потенційних можливостей у досягненні його цілей, то аргументована доцільність консолідації інтересів є об'єктивною підставою реконструкції механізмів реалізації індивідуальних чи корпоративних можливостей для досягнення глобальної мети суспільного прогресу. Проте, виходячи із природи цих інтересів, їх інтелектуальна консолідація практично неможлива і тоді застосовуються механізми нормативно-правового та адміністративного регулювання, які при недостатній обґрунтованості або ігноруються, або викликають супротив аж до політичного протистояння. Світовий досвід та досвід регулювання національної економіки дає достатньо підстав для таких узагальнень. Так, транснаціональні регулятори економічних відносин у країнах Євросоюзу не забезпечують ефективних інтеграційних процесів, залишається нерівномірним розвиток окремих країн – від дефолту в Греції та Іспанії до спроб виходу із цієї системи окремих країн (Великобританія). За експертними оцінками понад 50 % звинувачень щодо стійкості економічного зростання суб'єктів господарювання пов'язані з недоліками нормативно-правового забезпечення управління економічними процесами, головним чином бюджетного та податкового регулювання, ціноутворення, квотування у зовнішньоекономічній діяльності тощо. Недостатньо обґрунтованими з позицій консолідації національних інтересів є процеси структурування доходної та видаткової частини державного та місцевих бюджетів. Об'єктивність переструктурування видатків державного бюджету в галузевому та регіональному аспектах може бути доведена лише в межах коректності дії нормативно-правових регуляторів. «Ручне регулювання» макроекономічних процесів є недопустимим. Слід погодитися з думкою М.В. Дихи, що «у контексті регулювання макроекономічних процесів держава не повинна витрачати суспільні ресурси, імітуючи добродійність приватної особи...», «...задоволення суспільних потреб... – це механізм, який перетворює державні витрати на інвестиції...» [4, с. 57]. Інструментарій державного регулювання повинен бути прозорим, науково виваженим і всесторонньо обґрунтованим, виходячи із тактичних і перспективних реалій. Винятком може бути лише потреба вирішення непередбачуваних проблем, проте в абсолютній прозорості й доказовості. Однак реальна практика свідчить про інше. Протекціонізм і лобіювання корпоративних інтересів, «політичні торги», зловживання владою стали не винятками, які отримують правову оцінку, а нормою державного управління, яка навіть не приховується. Тільки у сфері державних закупівель обсяги виявлених бюджетних правопорушень зросли з 0,7 млрд грн у 2005 році до 4,5 млрд грн у 2011 році, або майже у 7 разів. А загальний обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів у 2011 році становив 23,4 млрд грн [6, с. 19]. Рефінансування із державного бюджету здійснюється також значною мірою у «ручному режимі», оскільки неможливо оцінити еластичність зв'язку в наданні регіонам України субсидій, поточних та капітальних трансферів. Для окремих районів частка державної допомоги із бюджету удвічі вища, ніж їх участь у створенні валового внутрішнього продукту країни (Донецька та Луганська області). Якщо порівнювати її окремі цільові спрямування, то на підтримку житлово-комунального господарства у названих областях у 2012 році була надана фінансова допомога у 7 разів більша, ніж для жителів Закарпатської області [2]. Для порівняння зауважимо, що збір платежів до бюджету в розрахунку на одну особу становив у 2011 році по Україні 7308 грн, що більше ніж у 3,5 рази проти 2005 року (2008 грн.) [10, с. 336, 352]. Діапазон податкових платежів у розрахунку на одну особу є не пропорційним щодо наданої фінансової допомоги.

Не виникають сумніви, що підстави для такого розподілу були вагомими. Однак, якщо не встановлені чіткі, публічні, науково обґрунтовані у тактичному і стратегічному вимірах критерії відповідного регулювання, то будь-які схеми розподілу суспільних благ політизуються, що руйнує довір'я і пошук варіантів ділової активності для всіх верств населення різних регіонів.

Для зручності управління розподілом бюджетних коштів продовжується процес концентрації податкових надходжень до державного бюджету. Якщо у 2002 році до державного бюджету направлялося 63,7 % всіх податкових надходжень, то у 2011 році вже 78,2 % з відповідним зменшенням частки надходжень до місцевих бюджетів [10, с. 55].

Без системних аналітичних доведень регулюються інші грошові потоки, реальні та фінансові інвестиції, зовнішньоекономічний оборот, різного роду пільги, надходження і збори, що породжує психологію нечесних дій (зловживання, корупцію і т. п.).

Абсолютної досконалості моделей розподілу суспільних благ досягти неможливо, оскільки тут значною мірою діють суб'єктивні чинники, проте прозорість і обґрунтованість таких механізмів розподілу забезпечить їх більшу дієвість і створить умови для пошуку більш досконалих варіантів.

При обґрунтуванні доцільності та дієвості застосування тих чи інших регуляторів слід виходити із вагомості і специфіки їх дії. За цими критеріями слід виділити такі групи інтересів, які вимагають змін економічної політики регулювання:

- політичні інтереси;
- соціальні потреби та інтереси;
- природоохоронні (екологічні) інтереси (загрози);
- економічні інтереси стратегічного і тактичного планів.

Політичні інтереси обумовлені необхідністю виправдання політичної боротьби і її наслідків. Спектр інструментів такого регулювання дуже великий, але всі вони мають виключно суб'єктивні характеристики, а тому їх доцільність та ефективність можуть бути оцінені за наслідками реалізації тієї чи іншої політики. Повної, системної обґрунтованості у застосуванні тих чи інших регуляторів досягти неможливо. Підтвердженням цього є складне політичне спрямування до Євроінтеграції чи Митного Союзу з можливими економічними наслідками для України. Аналогічно дуже складними є доведення доцільності підтримки (в т.ч. і економічної за різними схемами) регуляторів, які пропонуються тими чи іншими політичними партіями та іншими утвореннями.

Соціальні потреби та інтереси обумовлені процесами соціального захисту чи соціального розвитку на рівні економічних систем будь-якого рівня. Вплив соціальних регуляторів на розвиток економічних систем є найбільш суттєвий, оскільки може мати і економічні, і політичні наслідки. Ці регулятори знаходять своє вираження у трудовому та адміністративному законодавстві, у реалізації програм соціально-економічного розвитку різного функціонального призначення, у реалізації соціальної політики суб'єктів господарювання тощо. Добре виважені за економічною доцільністю і ефективністю соціальні регулятори можуть суттєво обумовлювати економічний прогрес. Соціальний захист працездатного населення, підтримка освіти та охорони здоров'я, соціальні гарантії пенсіонерів та інвалідів мають безпосередній вплив на рівень продуктивності праці всіх верств населення, стан безробіття і трудову міграцію, соціальну стабільність і народжуваність у країні тощо. Макроекономічна регуляторна політика повинна бути спрямована пріоритетно на збільшення соціальних видатків, які мають перспективну віддачу (освіта, охорона здоров'я та ін.). Важко погодитись із заявами урядовців, що надмірні соціальні видатки спричинили дефіцит Пенсійного фонду, руйнування соціальної інфраструктури, оскільки частка соціальних видатків у ВВП України становила у 2011 р. лише 8,7 %, тоді як у Франції вона досягала 19,5 %, Великобританії – 15,2 %, Польщі – 14,1 %, Чехії – 14,0 % [4, с. 54]. У цьому аспекті більш актуальним є по-

шук моделей регулювання соціальної справедливості, за якою б досягався виражений діапазон соціальних виплат і пільг для різних груп населення. Через повну конфіденційність дій таких регуляторів провести їх структурний аналіз практично неможливо.

Охорона природи і раціональне природокористування мають безпосередній вплив на економічні процеси, хоча прояв цієї залежності за економічними критеріями має поточні і перспективні наслідки. Так, наприклад, споживацьке ставлення до земельних ресурсів, корисних копалин, повітряного і водного басейнів можуть мати негативні, а іноді катастрофічні наслідки для економічного розвитку окремих регіонів і країни в цілому. Дані свідчать, що скидання забруднених зворотних вод у природні поверхневі водні об'єкти становило у 2011 році всього по Україні 1612 млн м³, у т. ч. без очищення – 309 млн м³ і з частковим очищенням – 1303 млн м³ [10, с. 510]. Викиди забруднених речовин у повітря становили у 2011 році майже 7 млн т. На здійснення повітребезпечних заходів у цьому ж році було спрямовано майже 1 млрд. грн., а екологічний податок за забруднення повітря склав 1,4 млрд грн [10, с. 511, 519, 526]. Якщо за останні 5 років (2007-2012 рр.) сума надходжень за екологічним податком зросла з 24,6 млн грн до майже 2 млрд грн, або більше ніж у 8 разів, то капітальні і поточні інвестиції на охорону навколишнього середовища зросли лише у 2 рази [10, с. 524, 526]. Зрозуміло, що часто управління витратами на охорону навколишнього середовища здійснюється за обумовленими ситуаціями, які не регламентуються.

Проте прозора дія науково обґрунтованих економічних регуляторів може дати можливість формувати резерви для погашення непередбачуваних видатків природоохоронного спрямування.

Однак, пріоритет у механізмах регулювання економічних процесів займають матеріальні (меркантильні) інтереси, що пов'язано з отриманням винагороди (заслуженої чи незаслуженої) через перерозподіл отриманих благ. Такі регулятори можуть бути об'єктивно обумовленими і паритетними, а можуть бути упередженими, корисливими з багатьох причин. Саме системні аналітичні обґрунтування можуть надати їм цивілізованої форми. Найбільш поширеними глобальними регуляторами є податкові та рентні платежі, збори за використання суспільних благ, ліміти і квоти, що обмежують масштаби діяльності, або використання економічного потенціалу й інші. У локальних економічних системах використовуються регулятори морального і матеріального заохочення (премії, надбавки, доплати й ін.). Окремі регулятори обумовлюють бажану стратегію розвитку економічних систем (наприклад, пільги в оподаткуванні окремих видів діяльності протягом певного періоду для стимулювання приросту інвестицій), а інші для досягнення тактичних цілей (наприклад, зменшення тютюнокуріння чи споживання спиртних напоїв, для чого підвищуються ставки акцизного збору). Їх параметри, а також масштаби і сфери застосування частіше визначаються на індикативній основі експертним шляхом. Дієвість таких регуляторів може досягатися лише в тих випадках, коли буде проведене системне оцінювання можливих сценаріїв поведінки тих суб'єктів, на обумовлення дій яких спрямовуються такі регулятори. Чим більше буде виключень із напрацьованих правил регулювання, тим менш дієвими будуть ці правила. Проте, як показує реальна практика оподаткування в Україні, частка пільг у загальній сумі сплаченого податку на прибуток становить у середньому 33 % і коливається від 2 % – на транспорті і зв'язку до 40 % – у готельно-ресторанному господарстві. Причому, у сфері виробництва вони значно нижчі (4-7 %), ніж у сфері споживання (40-60 %). Звичайно, що більш досконалими і всесторонньо обґрунтованими мають бути регулятори досягнення стратегічних цілей. Особливе значення при цьому має їх незмінність протягом тривалого періоду (5-10 років). Для досягнення тактичних цілей застосовують тактичні стимулюючі регулятори (надбавки і знижки до ціни, пільги й обмеження та ін.), які мають тимчасову дію і визначаються за розрахунками очікуваної максимальної вигоди, або мінімізації можливих втрат. Чіткої параметризації таких регуляторів досягти неможливо, і обумовлюються вони за даними моніторингу ситуацій на внутрішньому і зовнішньому ринках.

При аналітичному обґрунтуванні механізмів регулювання економічних процесів слід виходити з особливостей їх дії. За цією ознакою можна виділити такі групи регуляторів:

- нормативно-правові (регламентуючі);
- стимулюючі (мотиваційні);
- ситуаційні.

Нормативно-правові регулятори можуть обґрунтовуватися як типові, репрезентативні або неминучі (вимушені). Типові регулятори визнаються на основі узагальнення їх дієвості в іншому економічному середовищі (за аналогами застосування в інших країнах, галузях, регіонах). Так, ставки оподаткування прибутку в Україні та більшості країн світу є індикативними до можливостей їх сплати і встановлені на середньоєвропейському рівні (21 %). Однак у таких країнах, як Німеччина, Індія, Японія, Люксембург й інші ці ставки ідентифікуються щорічно з точністю до однієї сотої процента. Іноді їх коректують за встановленими кореляційними залежностями відмінностей параметрів формування економічних систем (природний чи трудовий потенціал, політико-ідеологічний клімат та ін.). Такими регуляторами іноді виступають ставки оподаткування прибутку, екологічний збір та інші. Репрезентативні регулятори визначаються за середніми або представницькими значеннями їх виміру. Це, найчастіше, встановлені норми і нормативи використання економічних ресурсів. Вимушені регулятори обумовлюються необхідністю подолання техногенних чи природних катастроф (типу нормативи відрахування у Фонд Чорнобиля чи інші). Визнання параметрів такого регулювання є консенсусом громадянського суспільства.

Мотиваційні регулятори використовуються для інтенсифікації використання економічних ресурсів та для узгодження чи інтеграції інтересів (особистих, корпоративних, державних, транснаціональних і ін.) економічного розвитку. Ці регулятори є лише індикативними, хоча їх дієвість має конкретний якісний і кількісний вимір. Обґрунтованість цього виміру має конкретну аналітичну основу. Така аналітика здійснюється на основі системного підходу, щоб оцінити всю сукупність можливих наслідків їх застосування. До таких регуляторів відносяться різноманітні пільги, бонуси, скидки, штрафи, неустойки і т. п., які є стимуляторами етики та ділової активності у бізнесі. Діапазон інструментарію аналітичних досліджень дієвості цих регуляторів є дуже широкий – від порівняльних характеристик до експертного оцінювання. Проте найбільш поширеним є моніторинг їх граничної дієвості. Гранична дієвість коливається у діапазоні від повного ігнорування ними до визначеної недоцільності їх застосування. Наприклад, якщо преміальні надбавки є відносно несуттєві, то вони не будуть стимулювати продуктивність і якість праці, а якщо значними, то граничний рівень буде визначатися за паритетністю зростання середньої заробітної плати і продуктивності праці. Якщо штрафні санкції будуть надмірними, то всі зусилля будуть концентруватися на пошуку можливостей уникнення від їх сплати. Такі регулятори є специфічними для економічних систем будь-якого рівня і мотивуються багатьма аргументами, які обумовлені обраною політикою менеджменту.

Ситуаційні регулятори економічних процесів обумовлюються нестандартними ситуаціями, на подолання, попередження чи стабілізацію яких мають бути спрямовані відповідні сили і ресурси як неминуча необхідність. Аналітичні обґрунтування дієвості таких регуляторів зводяться до оцінок розмірів необхідної протидії і можливих наслідків при не втручанні у хід цих процесів.

Висновки. Найбільш ефективний вплив на зміну і розвиток економічних явищ та процесів в умовах демократизації систем управління і менеджменту буде досягатися у тому випадку, коли будуть виваженими та всесторонньо обґрунтованими і переконливими їх регулятори. Системні аналітичні обґрунтування кількісного та якісного виміру їх дієвості у конкретному економічному середовищі є необхідною і достатньою умовою впровадження і поширення. Сукупність такого аналітичного інструментарію не

регламентується, проте переконливість його дії у гармонізації суспільних, корпоративних та особистих інтересів є незаперечною.

Список використаних джерел

1. Статичний щорічник України за 2011 рік. – К.: ТОВ «Август-Трейд», 2012.
2. Диха М.В. Стратегічне регулювання соціально-економічної сфери: проблеми, цілі, пріоритети. / Ж. «Фінанси України». – № 7. – 2012. – С. 47-58.
3. Жидан О. Дотримання законодавства у сфері державних закупівель – запорука зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни розпорядників коштів. / Ж. «Казна України». – № 6. – 2012. – С. 17-21.
4. Герасименко П. Кто годуе Украину. – Zaxid.net, 2012.
5. Симоненко В.К. Пятилетка «враздрай»: Экономические эссе. – К.: Знання, 2011. – 428 с.
6. Костюков А.Н. Проблемы правового регулирования публичных услуг в России. – М.: Волтерс-Клувер, 2007. – С. 1-7.
7. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб.: Изд-во Питер, 1999. – 416 с.
8. Гончарук А.Г. Методологические основы оценки и управления эффективностью предприятия. Моногр. – Одесса: Астропринт, 2008. – 294 с.
9. Друкер П.Ф. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения. М.: ФАИР-ПРЕСС, 1998. – 288 с.
10. Калянов Г.Н. Моделирование, анализ и автоматизация бизнес-процесов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 240 с.

УДК 658

Т.А. Гоголь, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ АНАЛІТИЧНОЇ
СКЛАДОВОЇ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ****Т.А. Гоголь**, канд. екон. наук

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетмана, г. Киев, Украина

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОЙ
СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ
УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА****T.A. Gogol**, PhD

Kyiv national Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF ANALYTICAL
COMPONENTS OF AN INFORMATION MANAGEMENT SYSTEM PROVISION
FOR SMALL BUSINESSES**

У статті здійснено розробку комплексу теоретико-методологічного апарату аналізу в підсистемі інформаційного забезпечення системи управління на малих підприємствах (принципи, об'єкти, завдання, види та методи), що являє собою повний склад адаптованих елементів, які покликані забезпечити вироблення ґрунтовної методики за відповідними напрямками аналізу (фінансовий, економічний та ін.) у сучасних умовах господарювання підприємств малого бізнесу.

Ключові слова: інформаційне забезпечення, аналітична складова, принципи аналізу, види аналізу, методи аналізу, малий бізнес.

В статье осуществлена разработка комплекса теоретико-методологического аппарата анализа в подсистеме информационного обеспечения системы управления на малых предприятиях (принципы, объекты, задачи, виды и методы), что представляет собой полный состав адаптированных элементов, которые призваны обеспечить выработку основательной методики по соответствующим направлениям анализа (финансовый, экономический и др.) в современных условиях хозяйствования предприятий малого бизнеса.

Ключевые слова: информационное обеспечение, аналитическая составляющая, принципы анализа, виды анализа, методы анализа, малый бизнес

In the article contains the development of a set of theoretical and methodological apparatus analysis subsystem information for management in small enterprises (principles, objects, tasks, types and methods), a complete composition adapted elements which are designed to ensure the development of sound methods in the relevant areas analysis (financial, economic, etc..) in today's economy small businesses.

Key words: information system, the analytical part, the principles of analysis, types of analysis, methods of analysis, small business.

Постановка проблеми. Аналітична складова підсистеми обліково-аналітичного забезпечення є невід'ємним елементом системи інформаційного забезпечення управління. Аналіз як аналітична функція бухгалтерського обліку дозволяє вирішувати більш широкий спектр завдань з метою забезпечення максимальної кількості інформаційних потреб управління. Нині питанням аналізу фінансово-господарської діяльності приділяється достатньо уваги, оскільки стабільне функціонування підприємств у ринкових умовах господарювання вимагає систематичного та своєчасного аналізу всіх сфер діяльності підприємства. В ринкових умовах господарювання зростає значення комплексного аналізу фінансової діяльності як інструменту пошуку оптимального поєднання ресурсів підприємства та шляхів забезпечення сталого розвитку господарюючих суб'єктів, виникає необхідність в удосконаленні методології та методики його проведення з урахуванням особливостей діяльності підприємств різних організаційно-правових форм в умовах значних відмінностей їх інформаційного забезпечення.

Розроблення ефективної аналітичної складової для забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів більш широким спектром аналітичної інформації вимагає дослі-

дження базово-теоретичного апарату аналізу, а саме: визначення принципів економічного аналізу, його інструментарію, функцій і завдань, методики аналізу за основними напрямками діяльності малих підприємств, що дозволить отримати теоретичне уявлення про механізм функціонування аналізу в системі управління та його взаємозв'язок з іншими складовими інформаційного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань та розроблення теоретико-методологічного інструментарію зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема М.І. Баканов, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К.В. Ізмайлова, В.В. Ковальов, М.Я. Коробов, Р.О. Костирко, Є.В. Мних, Г.В. Савицька, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет, В.М. Шелудько та інші. Незважаючи на значні теоретичні розробки, проблеми формування ефективної аналітичної складової в умовах специфіки інформаційного забезпечення та обмежених ресурсних можливостей малих підприємств залишаються досі невирішеними, чим і обґрунтовується актуальність обраного напрямку дослідження.

Метою статті є розроблення теоретико-методологічного базису (основ) формування аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління підприємств малого бізнесу в умовах специфіки інформаційного забезпечення та обмежених ресурсних можливостей малих підприємств у сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Малий бізнес є невід'ємною частиною економіки будь-якої країни, оскільки саме малі підприємства забезпечують економіку новими робочими місцями та формують значну частину ВВП у країні. Однак їх функціонування пов'язано з підвищеним рівнем ризику підприємницької діяльності, необхідністю адаптування до мінливих умов господарювання та постійною конкуренцією з підприємствами великого і середнього бізнесу. А отже, стабільне функціонування малих підприємств залежить від формування ефективної системи управління з отриманням широкого спектра економічної інформації для прийняття інформаційно обґрунтованих економічних рішень як у стабільних, так і кризових умовах господарювання. Недостатній рівень інформаційного забезпечення системи управління призводить до прийняття неправильних управлінських рішень, неоптимального використання внутрішніх резервів підприємства, зростання ризику підприємницької діяльності, недооцінки рівня попиту і пропозиції на ринку товарів і послуг та ін.

Обліково-аналітичне забезпечення є складовою інформаційного забезпечення підприємства і являє собою цілісну інформаційну систему, яка поєднує облікову складову, що забезпечує своєчасною, якісною та достовірною фінансовою інформацією систему управління, та аналітичну складову, яка дозволяє здійснювати аналіз та оцінювання фінансового стану та фінансових результатів діяльності підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку малого підприємства в умовах його обмеженого ресурсного забезпечення.

Аналітична складова як частина інформаційного забезпечення системи управління повинна будуватися на теоретико-методологічному базисі, який є основою для оптимальної організації аналітичного процесу на малих підприємствах з урахуванням специфіки інформаційного забезпечення (спрощені форми фінансової звітності, спрощені форми бухгалтерського обліку), особливостей структури управління та руху інформаційних потоків у системі управління, а також обмежених ресурсних можливостей малого підприємства (трудових, матеріальних, фінансових та ін.).

Будь-яка система (підсистема) повинна базуватися на відповідних фундаментальних принципах, яких необхідно дотримуватися при побудові взаємозв'язків окремих елементів та органічному поєднанні з іншими підсистемами в єдину цілісну систему. Відмінністю принципів аналізу від принципів бухгалтерського обліку є абсолютна їх не

регламентованість з боку держави, оскільки організація аналітичного процесу на конкретному підприємстві здійснюється з урахуванням специфіки його діяльності, розмірів та інформаційних запитів споживачів інформаційного продукту. Відсутність широкого кола наукових напрацювань у частині методологічних основ аналізу з урахуванням розмірів підприємств та їх інформаційних та аналітичних потреб вимагає розроблення відповідних принципів формування аналітичної складової інформаційного забезпечення на малих підприємствах.

Впровадження принципів формування аналізу на підприємстві є сучасним явищем, оскільки опрацювання літературних джерел минулих років з аналізу господарської діяльності підприємств [1; 2; 3] не дозволяє виділити відповідні принципи. В більш сучасній літературі науковці здійснюють визначення різноманітних принципів організації аналізу на підприємстві. Є.В. Мних виділяє принципи науковості, системності, комплексності, конкретності та дієвості, рейтингової оцінки, демократичності [4, с. 18-20], практично ідентичні принципи виокремлюють І.Ф. Прокопенко та В.І. Ганін, а саме: принципи державного підходу, науковості, комплексності, системності, об'єктивності і точності, дієвості, плановості, оперативності, демократизму [5, с. 22-24], Р.О. Костирко виділяє принципи цілеспрямованості, системності, єдності інформаційної бази, комплексності, суттєвості, єдності й узгодження схем аналітичних процедур, співставлення результатів [6, с. 22]. Значно меншу кількість принципів наводить М.Я. Коробов, який виділяє принципи комплексності, системного підходу, науковості і оперативності [7, с. 21-23].

У дисертаційних роботах останніх років автори також не можуть сформувати єдиний підхід до визначення принципів аналітичної роботи на підприємствах. Так, у роботі І.Д. Лазаришиної «Економічний аналіз: теорія, методологія, практика» (2006 рік) виокремлено принципи комплексності, системності, об'єктивності, а також виділено групи принципів економічного аналізу: професійної етики (об'єктивність, професійну поведінку, професійну компетентність, конфіденційність), правові (інституціональний (економіко-правовий) підхід, принцип індивідуальної та колективної відповідальності), методологічні (системність, комплексність, соціально-екологічний підхід, релевантність, суттєвість, науковий підхід, адаптивність, узгодженість, випереджуюче відображення, оптимізаційний підхід) та організаційні [8, с. 18-19]. У роботі Т.М. Ковальчук «Оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація» (2004 рік) виділено принципи неперервності, цілеспрямованості, гнучкості, комплексності і системності [9, с. 13].

Аналіз наукової літератури та розробки авторів докторських дисертацій свідчать про неоднозначність позиції щодо принципів економічного аналізу на підприємствах, однак варто зазначити, що існують принципи, які виділяють практично всі автори – це принципи комплексності і системності, які можна вважати основоположними при формуванні аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління підприємства.

Розглянемо, які саме із запропонованих принципів можна покласти в основу формування аналітичної складової на малих підприємствах. Основними принципами, які повинні бути покладені в основу аналізу на будь-якому підприємстві (незалежно від розміру та сфери діяльності), можна вважати принципи комплексності і системності. Ці два принципи є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, оскільки в межах цілісної системи управління аналіз окремих функціональних складових з визначенням їх причинно-наслідкових змін можливий за умови їх комплексного дослідження. Спрощена система управління зі скороченим рухом інформації на малих підприємствах дозволяє більшою мірою застосувати принцип системності та комплексності при організації аналітичної роботи, оскільки можливо більш чітко і достовірно виявити інформаційні потреби кожного структурного підрозділу з визначенням ступеня і характеру аналітичних

даних, визначити чіткий рух аналітичної інформації в системі управління та розробити оптимальну форму і зміст звітів, які об'єднують результати аналітичної роботи.

Для формування оптимальної аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління базовим принципом також повинен бути принцип економічності або «витрати-вигоди», оскільки обмежений обсяг фінансових та трудових ресурсів невеликого підприємства не дозволяє створювати великий аналітичний підрозділ та формувати широкий спектр аналітичної інформації, отже, витрати на формування штату аналітичних працівників та їх обсяг роботи повинні бути співставлені з додатковими перевагами від вихідної аналітичної інформації.

З принципом економічності пов'язаний принцип суттєвості, який також повинен бути покладений в основу організації аналітичної складової на малих підприємствах, оскільки з урахуванням принципу економічності та в разі недоцільності формування широкого обсягу аналітичної інформації аналіз та оцінювання повинні здійснюватися лише найважливішої та суттєвої для підприємства і користувачів інформації.

Принцип гнучкості свідчить, що оскільки за своєю особливістю діяльність малих підприємств повинна бути гнучкою, то, відповідно, система управління також повинна будуватися за принципом гнучкості, що вимагає від підсистеми аналітичного інформаційного забезпечення без значних додаткових фінансових витрат та витрат часу адаптуватися під інформаційні вимоги системи управління та зовнішніх користувачів.

Принцип цілеспрямованості дозволяє формувати підсистему аналітичного забезпечення з урахуванням інформаційних вимог кожного структурного підрозділу системи управління, мати визначену мету та чіткі завдання, які повинні вирішуватися в підсистемі аналітичного забезпечення.

Вищенаведені принципи можна згрупувати за метою їх впливу на побудову аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління.

Принципи комплексності і системності – аналітична підсистема повинна бути цілісною та взаємозв'язаною в цілісну систему інформаційного забезпечення з комплексним дослідженням фінансово-господарської діяльності.

Принципи економічності і суттєвості свідчать про необхідність формування оптимальної аналітичної складової з позиції витрат і доцільності для отримання якісної, достовірної та своєчасної інформації для системи управління та зовнішніх користувачів.

Принципи гнучкості та цілеспрямованості – аналітична підсистема повинна швидко адаптуватися до вимог системи управління без зниження рівня її інформаційної спроможності та ефективності з можливістю досягнення поставлених цілей та вирішення завдань як у стабільних, так і кризових умовах господарювання.

Виокремлені принципи побудови підсистеми аналітичного забезпечення в системі інформаційного забезпечення системи управління малих підприємств можна вважати базовими саме для функціональної будови аналітичної роботи. Інші принципи, які виокремлюють науковці, можна покласти в основу якості аналітичної інформації (принцип об'єктивності, точності) та узагальнення результатів аналізу (релевантність, співставлення результатів). Розроблені принципи побудови аналітичної складової дозволяють врахувати вимоги до її структури, економічності формування, мети її функціонування та адаптації до інформаційних потреб споживачів (рис. 1).

Грунтовне дослідження базово-функціонального апарату аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління на малих підприємствах необхідно доповнити розкриттям її завдань, оскільки саме від їх вирішення залежить рівень ефективності організації аналітичного процесу та прийняття своєчасних інформаційно обґрунтованих управлінських рішень.



Рис.1. Принципи формування аналітичної складової в системі інформаційного забезпечення системи управління*

Джерело розроблено автором

Завдання аналітичного підрозділу будь-якого підприємства залежать від сукупності цілей і завдань управління та його функціональних елементів [4, с. 22]. Завдання системи управління малих підприємств залежать від особливостей діяльності підприємств (обмеженість ресурсів, гнучкість діяльності підприємства, підвищений ризик банкрутства, безпосередня участь власника в управлінні), функціонуючи в умовах впливу зовнішніх і внутрішніх факторів та конкурентної боротьби з великими і середніми підприємствами, крім того, здійснюючи стратегічне та поточне планування діяльності, плануючи напрями розширення бізнесу та зростання прибутків.

Виходячи з основної мети і стратегії виживання на ринку, основним завданням системи управління малих підприємств є своєчасне задоволення широкого кола інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою досягнення цілей і вирішення поставлених завдань в умовах обмеженого обсягу фінансових і трудових ресурсів для стійкого розвитку підприємства в стабільних та кризових умовах господарювання.

Отже, визначення основного завдання системи управління та виокремлення його складових дозволяє визначити функціонально-цільові параметри економічного аналізу та виділити найважливіші завдання, які повинні вирішуватися в підсистемі аналітичного забезпечення малих підприємств:

- отримання аналітичної інформації для задоволення інформаційних потреб системи управління;
- надання додаткової інформації зовнішнім користувачам, якщо інформаційний попит не задовольняється за рахунок показників скороченої фінансової звітності;
- аналіз досягнення мети діяльності підприємства та вирішення поставлених завдань;
- оцінювання ефективного використання обмежених фінансових, матеріальних та трудових ресурсів малого підприємства;
- виявлення внутрішніх резервів покращення ефективності фінансово-господарської діяльності;
- формування на основі аналітичної інформації інформаційно обґрунтовані управлінські рішення.

Визначення цільової орієнтованості аналізу дозволяє більш точно визначити параметри аналітичного підрозділу та надає можливість формування оптимальної побудови внутрішньої структури окремих елементів підсистеми аналітичного забезпечення та його взаємозв'язку з напрямками та джерелами отримання необхідної інформації для її аналітичного оброблення, а саме обліковою складовою інформаційного забезпечення.

Виходячи з поставлених завдань, перед підсистемою аналітичного забезпечення важливо виокремити об'єкти аналізу, визначити види аналізу та методи проведення аналітичних процедур, оскільки необхідно враховувати спроможність цієї підсистеми в обробленні, аналізі і оцінюванні економічної інформації в умовах обмеженості фінансових ресурсів та штату працівників обліково-аналітичного підрозділу невеликого підприємства. Складові базово-функціонального апарату аналізу (об'єкт, предмет, завдання, види аналізу та його методи) тісно взаємопов'язані, оскільки «цілі аналізу досягаються в результаті розв'язання взаємопов'язаного набору аналітичних задач, в яких конкретизується певна мета аналізу – об'єкта аналізу, – причому робиться це з урахуванням наявних інформаційних, методичних та технічних можливостей проведення аналізу» [7, с. 31]. Таким чином, об'єкти аналізу малих підприємств необхідно виокремлювати, виходячи з вищеведених завдань, що поставлені перед аналітичним підрозділом.

Науковці частіше визначають предмет аналізу і досить не чітко виділяють об'єкти аналізу, що пов'язано з різноманітністю видів і методів аналізу, які застосовуються на підприємствах, а також постановкою різних цілей і завдань системи управління. Аналіз

наукових джерел [2; 3; 4; 7; 10] не дав відповіді на перелік та склад об'єктів аналізу, оскільки підхід до їх визначення на кожному конкретному підприємстві є індивідуальним. Вважаємо, що в межах цього дослідження також не доцільно досить детально виділяти об'єкти аналізу на малих підприємствах, оскільки неможливо підстроїтися під кожне конкретне підприємство. Доцільніше виділити групи об'єктів, які повинні розглядатися під час проведення аналізу на малих підприємствах з урахуванням виділених завдань, особливостей функціонування малих підприємств на ринку (обмеженість ресурсів, гнучкість діяльності, конкуренція з великим і середнім бізнесом, пристосування до зростання цін на ресурси та ін.) та спроможності аналітичного підрозділу в оцінюванні й аналізі необхідного обсягу інформації. З урахуванням вищенаведених факторів найбільш суттєвими та важливими групами об'єктів аналізу на малих підприємствах повинні бути:

✓ фінансово-економічні показники, які дозволяють здійснити аналіз результативності діяльності з визначенням резервів підвищення рентабельності;

✓ фінансово-економічні показники, які дозволяють здійснити аналіз ліквідності та платоспроможності підприємства з оцінкою та знаходженням шляхів для їх зміцнення.

Виділення завдань та груп об'єктів аналізу дозволяє сформувати види та визначити методи аналізу, які є найбільш оптимальними для організації аналітичної роботи на малих підприємствах.

Дослідження видів аналізу в науковій літературі дозволяє зробити висновок про їх значну різноманітність з виокремленням найрізноманітніших класифікаційних ознак (табл.).

Таблиця

Класифікація видів економічного аналізу в літературних джерелах

Класифікаційна ознака	Види аналізу
За галузевою ознакою	Галузевий, міжгалузевий
За ознакою часу	Перспективний (короткостроковий, довгостроковий), ретроспективний (підсумковий), поточний (оперативний)
За просторовою ознакою	Внутріфінансовий, міжфінансовий
За аспектами дослідження	Фінансовий, техніко-економічний, соціально-економічний, економіко-статистичний, економіко-екологічний, маркетинговий, інвестиційний, функціонально-вартісний
За методикою дослідження об'єктів	Якісний і кількісний (факторний), експрес-аналіз, фундаментальний, ситуаційний, маржинальний, економіко-математичний
За суб'єктами (користувачами)	Внутрішній (управлінський), зовнішній
За ступенем охоплення об'єктів	Суцільний, вибіркового; внутрігосподарський, міжгосподарський
За змістом програми	Комплексний, тематичний
За періодичністю проведення	Періодичний, одноразовий
За організаційною формою	Централізований і децентралізований
За об'єктами управління	Аналіз стану матеріально-технічної бази, аналіз ефективності використання основних засобів, оборотних засобів, трудових ресурсів, обсягу виробництва і реалізації продукції, аналіз прибутку і рентабельності, аналіз ефективності використання фінансових ресурсів, інвестиційної діяльності, аналіз ліквідності і платоспроможності

Джерело: складено за даними [3, с. 26-28; 4, с. 36-37; 5, с. 19-22; 6, с. 23-26; 7, с. 35-36; 10, с. 19-24].

Пріоритетні види аналізу для малих підприємств необхідно виокремлювати з урахуванням принципу економічності та цілеспрямованості. Оскільки досить ґрунтовні аналітичні процедури вимагають значних фінансових витрат, що є недоцільним в умовах обмеженості ресурсів невеликих підприємств, однак не можуть бути значно поверхневими, оскільки не зможуть задовольняти інформаційні потреби користувачів. З дослі-

джених класифікаційних ознак видів аналізу найбільш оптимальними видами аналізу для малих підприємств є:

- за ознакою часу – перспективний і поточний аналіз;
- за аспектами дослідження – фінансовий і операційний аналіз;
- за методикою дослідження – експрес-аналіз;
- за суб'єктами (користувачами) – внутрішній;
- за ступенем охоплення об'єктів – вибіркового (у деяких випадках - суцільний);
- за змістом програми – комплексний;
- за періодичністю проведення – періодичний;
- за організаційною формою – централізований.

Обґрунтуємо зроблений вибір щодо вибору видів аналізу.

Перспективний і поточний аналіз є найбільш пріоритетними видами аналізу з позиції часу, оскільки на малих підприємствах найбільш важливою є інформація про сучасну поточну діяльність для своєчасного виявлення недоліків у роботі та швидкого їх усунення, а також розроблення напрямів покращення фінансово-господарської діяльності на майбутнє, що й обумовило вибір поточного і перспективного аналізу як найбільш пріоритетних видів аналізу.

Класифікація видів аналізу за аспектами дослідження має значну кількість видів аналізу, однак найбільш оптимальними для використання в діяльності малих підприємств є фінансовий аналіз, оскільки саме фінансовий аналіз має на меті оцінювання показників прибутковості, ліквідності та платоспроможності, які були виділені в окрему групу об'єктів дослідження, та операційний, що допомагає виявити резерви зростання виробництва продукції, надання послуг, розширення обсягів діяльності та знаходження шляхів найбільш ефективного поєднання обмежених ресурсів малого підприємства.

За методикою дослідження об'єктів для малих підприємств найбільш фінансово доступним є експрес-аналіз, оскільки інші види аналізу (фундаментальний, маржинальний, економіко-математичний) є більш фінансово обтяжливими, вимагають фундаментальних досліджень з використанням значних витрат часу і засобів.

За суб'єктами користування найбільш пріоритетним є внутрішній аналіз, оскільки в першу чергу метою діяльності малих підприємств є стабільне виживання на ринку, що потребує якісної та своєчасної внутрішньої інформації про оперативну фінансово-господарську діяльність підприємства. Аналітична інформація для зовнішніх користувачів може мати місце як одноразова вибіркова (спеціальна) інформація, яка задовольнить чітку інформаційну потребу конкретного зовнішнього користувача.

За ступенем охоплення об'єктів та тематикою найбільш доцільним та обґрунтованим є вибіркового аналізу, оскільки результати обстеження частини об'єктів дає змогу прискорити аналітичний процес і прийняття управлінських рішень за результатами аналізу. В окремих випадках спрощена система управління та мінімальний склад управлінського апарату дозволяє здійснювати суцільний аналіз всіх об'єктів малого підприємства, що, в свою чергу, збільшує ймовірність оцінки всіх напрямів діяльності та зумовлює зростання ймовірності знаходження невикористаних резервів та можливостей більш ефективного використання ресурсів.

Комплексний аналіз здійснює оцінювання діяльності підприємства з позиції єдиного суцільного об'єкта взаємопов'язаних елементів, що дозволяє виявити резерви покращення фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому.

Періодичний аналіз є більш обґрунтованим та доцільним, оскільки впровадження аналітичного підрозділу та його утримання повинно бути співставлено з вигодами від його створення, отже, аналітичний підрозділ повинен надавати якомога більший спектр аналітичної інформації для досягнення цілей та вирішення завдань системи управління.

Централізована форма аналітичного підрозділу є більш доречною в умовах спрощеної структури управлінського апарату та більш ефективною щодо інтеграції в єдину систему інформаційного забезпечення системи управління.

Після виділення видів аналізу, які є найбільш доцільними та обґрунтованими для малих підприємств, необхідно визначити методи (способи оброблення інформації), за допомогою яких необхідно проводити необхідні аналітичні процедури, оскільки «кожен вид аналізу своєрідний за змістом, організацією і методикою його проведення» [10, с. 24].

У науковій літературі виділяють різні класифікаційні ознаки методів аналізу. Одні автори поділяють методи аналізу на загальнонаукові та конкретно-наукові [5, с. 31], інші автори виділяють логічні способи оброблення інформації, способи детермінованого факторного аналізу, способи стохастичного факторного аналізу, способи оптимізаційного вирішення економічних завдань [10, с. 25]. Існує погляд щодо необхідності виділення класифікаційних рівнів методів аналізу: перший рівень виділяє неформалізовані методи аналізу (засновані на опису аналітичних процедур на логічному рівні), другий рівень – формалізовані методи аналізу (в основу покладені чіткі формалізовані аналітичні залежності) [6, с. 31-32].

Незалежно від різноманіття класифікаційних ознак всі автори виділяють практично однакові методи аналізу, оскільки сукупність способів, методів і прийомів розв'язання аналітичних завдань побудована на логічному осмисленні проблеми та розвитку економічних явищ і процесів, або на загальнотеоретичній математичній базі з використанням математичних методів дослідження.

Таким чином, найбільш поширеними методами, що застосовуються для проведення аналітичних процедур, є:

Логічні методи аналізу, які визначають як традиційні базові, основні, спеціальні, логічні, без яких аналітичні дослідження практично неможливі [4, с. 59]. До таких методів відносяться метод порівняння, балансовий метод, метод відносних і середніх величин, групування, графічного і табличного подання даних.

Економіко-математичні методи вирішення завдань системи управління із застосуванням методів і прийомів математики і кібернетики (кореляційно-регресійний аналіз, математичне програмування, матричні методи і моделі та ін.), що дозволяють визначити вплив факторів на зміну результативного показника та встановити ступінь їх залежності.

Евристичні методи аналізу побудовані на використанні професійного досвіду та інтуїції спеціалістів аналітичного підрозділу та управлінських працівників у цілому під час розв'язання аналітичних задач. Можна зазначити, що такий тип методів аналізу більшою мірою застосовується саме на малих підприємствах, оскільки в процесі прийняття рішень підприємці (або власники чи керівники малих підприємств) великою мірою приймають рішення не з позиції логічного мислення (раціоналізму), а з позиції евристичних методів активізації творчого мислення та пошуку вирішення поставлених завдань, покладаючись на власний досвід у вирішенні проблем та прийнятті рішень, які незавжди можуть бути найкращими (оптимальними).

У межах цього дослідження не доцільно здійснювати ґрунтовний аналіз значної кількості методів аналізу, оскільки метою є виокремлення лише тих методів аналізу, які можуть використовуватися на малих підприємствах. У кожній із зазначених груп існують методи, які можуть застосовуватися для вирішення аналітичних завдань системи управління малих підприємств, однак головним завданням аналітичного підрозділу є знаходження шляхів і механізмів оптимального поєднання логічних, математичних та евристичних методів з метою якнайповнішого задоволення інформаційних потреб системи управління в аналітичній інформації в умовах обмеження фінансових і трудових ресурсів.

Загальна структурна схема видів і методів аналізу, які застосовуються на малих підприємствах, зображено на рис. 2.

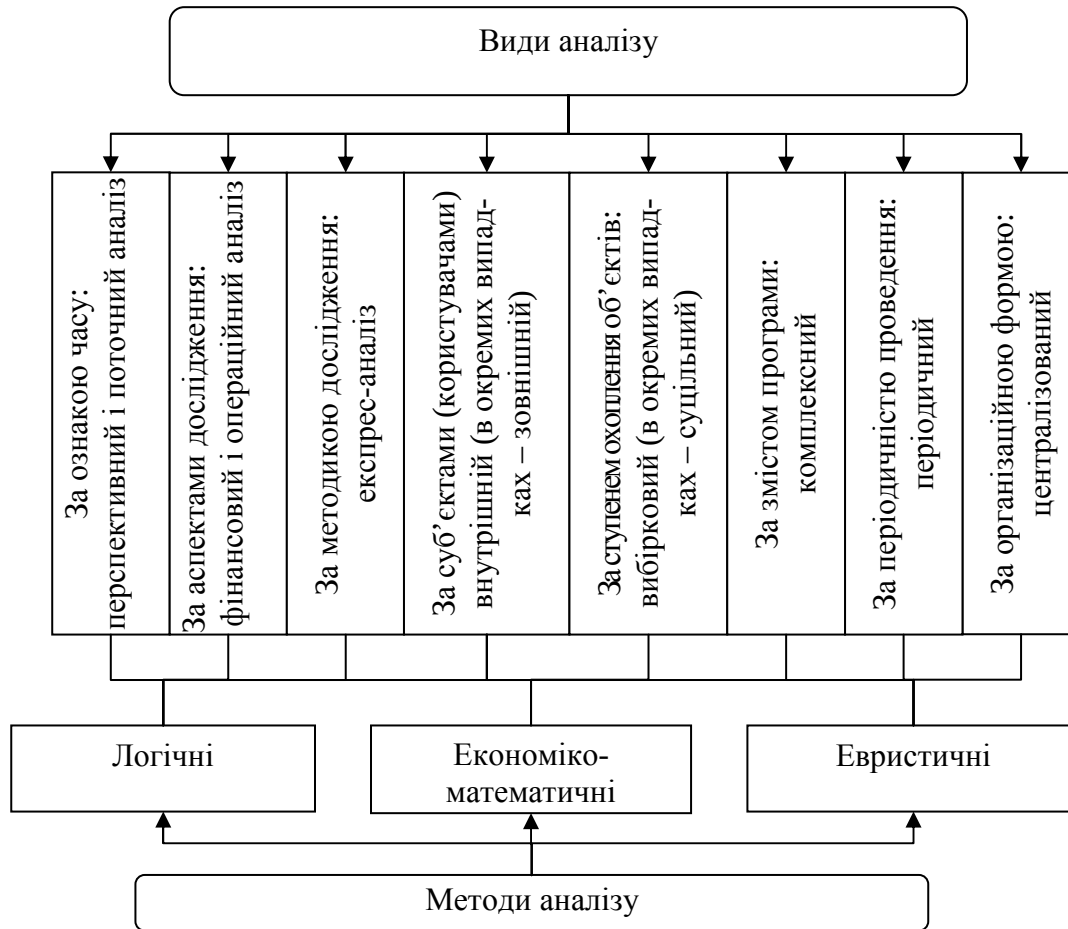


Рис. 2. Загальна структурна схема видів і методів аналізу, які застосовуються на малих підприємствах
Джерело: розроблено автором.

Висновки. Ґрунтовне дослідження основних базових положень формування аналітичної складової інформаційного забезпечення системи управління на малих підприємствах дозволило:

- виділити принципи побудови аналітичної складової, які дозволяють врахувати вимоги до її структури, економічності формування, мети її функціонування та адаптації до інформаційних потреб споживачів;
- визначити основні завдання, які повинні вирішуватися в підсистемі аналітичного забезпечення малих підприємств з урахуванням цілей і мети системи управління та функціонально-цільових параметрів економічного аналізу;
- виокремити основні групи об'єктів аналізу на малих підприємствах з урахуванням завдань аналізу, особливостей функціонування малих підприємств на ринку та спроможності аналітичного підрозділу в оцінюванні й аналізі необхідного обсягу інформації;
- визначити найбільш оптимальні види і методи аналізу для малих підприємств з позиції якнайповнішого задоволення інформаційних потреб системи управління в умовах обмеження фінансових і трудових ресурсів.

Розроблений комплекс теоретико-методологічного апарату аналізу в підсистемі інформаційного забезпечення системи управління на малих підприємствах (принципи, об'єкти, завдання, види та методи) являє собою повний склад адаптованих елементів, які покликані забезпечити вироблення ґрунтовної методики за відповідними напрямками

аналізу (фінансовий, економічний та ін.) у сучасних умовах господарювання підприємств малого бізнесу.

Список використаних джерел

1. Экономика промышленных предприятий: Учебник. – Москва: Государственное издательство политической литературы, 1962. – 576с.
2. Анализ хозяйственной деятельности предприятий / под общ. Ред. В.П. Копняева. – Москва: Госфиниздат, 1963. – 358 с.
3. Курс экономического анализа: Учебник / под общ. Ред. Проф. М.И. Баканова и проф. А.Д. Шеремета. – Москва: «Финансы и статистика», 1984. – 412 с.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
5. Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. Методика і методологія економічного аналізу: Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
6. Костирко Р.О. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. – Х.: Фактор, 2007. – 784 с.
7. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: навчальний посібник. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 378 с.
8. Лазаришина І.Д. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. – Тернопіль, 2006. – 40 с.
9. Ковальчук Т.М. Оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. – Київ, 2004. – 34 с.
10. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник. – К.:Знання, 2005. – 662 с.

УДК 331.108.5:004

Н.Л. Ющенко, канд. екон. наук, доцент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ПЕРСОНАЛЬНИХ ДОСЯГНЕНЬ ПРАЦІВНИКІВ ЗА ДОПОМОГОЮ КОМП'ЮТЕРНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ЯК ДІЄВИЙ ЗАСІБ СТИМУЛЮВАННЯ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**Н.Л. Ющенко**, канд. екон. наук, доцент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОРГАНИЗАЦИЯ ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА ПЕРСОНАЛЬНЫХ ДОСТИЖЕНИЙ РАБОТНИКОВ С ПОМОЩЬЮ КОМПЬЮТЕРНОЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ КАК ДЕЙСТВЕННОЕ СРЕДСТВО СТИМУЛИРОВАНИЯ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**N. Yushchenko**, Ph.D., Associate Professor

Chernihiv State Technological University, Chernigov, Ukraine

ORGANIZATION OF OPERATIONAL ACCOUNTING STAFF PERSONAL ACHIEVEMENTS THROUGH COMPUTER INFORMATION SYSTEM AS AN EFFECTIVE MEANS OF STIMULATING EMPLOYMENT

Стаття присвячена питанням персоніфікації трудової діяльності і диференціації її стимулювання, а також доцільності запровадження у статистичній звітності показників продуктивності праці та їх аналізу з метою вироблення раціональних рішень.

Ключові слова: рівень конкурентоспроможності працівника, мотивація трудової діяльності, кваліфікаційний рівень, ефективна система стимулів, досягнення працівника, автоматизація управління персоналом

Статья посвящена вопросам персонификации трудовой деятельности и дифференциации ее стимулирования, а также целесообразности введения в статистической отчетности показателей производительности труда и их анализа с целью принятия рациональных решений.

Ключевые слова: уровень конкурентоспособности работника, мотивация трудовой деятельности, квалификационный уровень, эффективная система стимулов, достижения работника, автоматизация работы с персоналом

Article is devoted to the personalization of employment and differentiation of incentive and feasibility of implementation in statistical reporting labor productivity and analysis in order to develop sustainable solutions.

Key words: the level of competitiveness of employee, motivation of work, skill level, an effective system of incentives to achieve the employee, the automation of HR

Постановка проблеми. З метою реалізації Закону України „Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки” [1] суб'єктами господарювання, а також у публічному секторі, зокрема освіті, науці, охороні здоров'я, культурі, прискорено запроваджуються нові сучасні інформаційно–комунікаційні технології та рішення щодо створення інформаційних ресурсів і запровадження електронних технологій для підвищення конкурентоспроможності.

Відповідно до статті 4 Закону України „Про професійний розвиток працівників” [14] одним з основних напрямів діяльності роботодавців у сфері підвищення конкурентоспроможності працівників відповідно до суспільних потреб, ефективного використання праці є стимулювання професійного зростання працівників, що може забезпечуватися шляхом організації оперативного обліку їх персональних досягнень за допомогою комп'ютерної інформаційної системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організація обліку в поєднанні з технологічними можливостями, які надають сучасна обчислювальна техніка та засоби комунікації, змінює зміст та організацію праці облікового персоналу. На думку М. Білухи та Т. Микитенка, управління продуктивними силами та виробничими відносинами залежить від інформаційних систем, які їх обслуговують, що формуються з використанням інформаційних технологій у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання [1]. Питанням організації бухгалтерського обліку в умовах застосування обчислювальної техніки присвячені роботи українських вчених–економістів В.П. Завгороднього, М.Т. Ба-

рановського, С.В. Івахненко, Г.Г. Кірейцева, Ю.А. Кузьмінського, Ю.І. Осадчого, М.Г. Чумаченка, а також А.Т. Гершегоріна, Е.К. Гільде, П.О. Додінова, В.І. Ісакова, К.Е. Калласа, К.Н. Нарібаєва, О.М. Островського, В.Ф. Палія, В.І. Подольського, Р.С. Рашитова, В.С. Рожнова, С.І. Синяка, Я.В. Соколова, Д.В. Чистова.

Виділення невирішеної раніше частини проблеми. Бухгалтерський облік як складова функції інформування служить для забезпечення управління інформацією, необхідною для виконання інших функцій – планування, організації, мотивації та контролю. Проте досі не розроблено науково обґрунтованої класифікації та порядку порівняння функціональних можливостей комп'ютерних програм для ведення обліку.

Вивчення доступних на ринку універсальних програмних продуктів для автоматизації кадрового обліку і управління персоналом (таблиця 1) засвідчило їх обмеженість у сприянні стимулюванню професійного зростання працівників на підставі отримання персонального рейтингу кожного з них, відстеженню зростання перспективних працівників, які демонструють високі результати за рейтингом.

Таблиця 1

Загальна характеристика деяких систем підтримки прийняття рішень щодо персоналу

Найменування програмного продукту	Призначення, спеціалізація
1	2
„1С:Предприятие 8. Зарплата и Управление Персоналом для Украины” [19]	Включає технологічну платформу „1С:Предприятие 8” і конфігурацію „Зарплата и Управление Персоналом для Украины”. Правила ведення обліку налаштовані саме в конфігурації „1С:Предприятие 8. Зарплата и Управление Персоналом для Украины”. Випускається в наступних версіях: „ПРОФ”, „Базовая” Програма масового призначення для комплексної автоматизації розрахунку заробітної плати та реалізації кадрової політики підприємств і організацій. Застосовується кадровими службами і бухгалтеріями, а також іншими підрозділами, завданням яких є організація ефективної роботи персоналу. Спеціалізація: атестація; військовий облік; рух кадрів; відрядження; навчання; організаційна структура; відпустки; підбір персоналу; розрахунок зарплати; облік особових справ; облік робочого часу
Система автоматизованого кадрового обліку „СОФТПРОЕКТ – Кадри 3.6” [18]	Програма призначена для автоматизації ведення обліку персоналу підприємства будь-якого профілю та масштабу і охоплює весь комплекс завдань, що виконує відділ кадрів, та дозволяє автоматизувати всю його роботу
БОСС–Кадровик [16]	Автоматизована система управління персоналом, що дозволяє оптимізувати процеси управління людським потенціалом у великих організаціях, холдингових структурах, а також у середніх компаніях, що динамічно розвиваються. Спеціалізація: військовий облік; рух кадрів; відрядження; навчання; організаційна структура; відпустки; підбір персоналу; розрахунок зарплати; облік особових справ; облік робочого часу
Контур управління персоналом системи Галактика ERP [21]	Забезпечує ефективне вирішення основних завдань, пов'язаних з управлінням кадрами, і допомагає максимально корисно використовувати потенціал співробітників компанії. Спеціалізація: рух співробітників; відрядження; відпустка; підбір персоналу; розрахунок зарплати; облік особових справ; облік робочого часу
LeaderTask Управление Компанией [22]	Вироблення рішень для організації особистого і корпоративного часу, управління проектами, співробітниками, взаємовідносинами з клієнтами, контроль доручень. Спеціалізація: облік особових справ, облік робочого часу
Система групової роботи TeamWox [24]	Призначена для оптимізації управління в компанії, зокрема, виробничими процесами, зробити їх більш прозорими, прискорити прийняття рішень на основі повної та достовірної інформації. Спеціалізація: облік робочого часу
Yaware – облік робочого часу співробітників [25]	Автоматизує облік робочого часу співробітників за комп'ютерами Спеціалізація: облік робочого часу

Закінчення таблиці 1

1	2
АиТ / Управление персоналом [20]	Комплексна система автоматизації управління персоналом, що включає модулі „Кадры”, „Зарплата”, „Табельный учет”, „Учет рабочего времени”, „Учет выполненных работ (Наряды)”, „Персонифицированный пенсионный учет”, „Планирование штатных расписаний”, „Автоматизация работы с негосударственным пенсионным фондом” Спеціалізація: рух кадрів; відрядження; навчання; відпустки; розрахунок зарплати; облік особових справ; облік робочого часу
Контур–Персонал [17]	Автоматизація кадрового обліку й управління персоналом Спеціалізація: адаптація персоналу; атестація; військовий облік; рух кадрів; відрядження; навчання; організаційна структура; відпустки; облік особових справ; облік робочого часу
HRM–система „ПерсоналАктив” [15]	Комплексна HRM–система Спеціалізація: адаптація персоналу; атестація; рух кадрів; відрядження; навчання; опитування і комунікації; організаційна структура; відпустки; підбір персоналу; розрахунок зарплати; тестування; облік особових справ; облік робочого часу
Професійна програма для автоматизації кадрової діяльності „Персонал” [23]	Охоплює усі аспекти діяльності кадрових служб: ведення особових карток співробітників, у яких міститься уся інформація, розподілена за розділами (структура картки налаштовується на розсуд користувача); ведення історії призначень, переміщень, відпусток, відряджень і лікарняних; зберігання фотографічних зображень співробітників у електронній формі; зберігання інформації про звільнених співробітників і ліквідовані підрозділи необмежений час; ведення інформації про підрозділи, створення структури підрозділів необмеженої вбудованості; ведення штатного розкладу (ШР) підрозділу з підтримкою сумісників і суміщення зі зберіганням історії ШР; можливість групування штатних позицій, можливість ведення двох ШР, побудова звітів про рух персоналу й ін.; автоматичний розрахунок необхідних параметрів у картках співробітника та підрозділу (вік, усі види стажу, поточне місце роботи, чисельність підрозділу і т.п.); формування прогнозів щодо співробітників: оформлення пенсії (у т.ч. й пільгової), зняття з військового обліку за віком, досягнення певного віку і т.п.; планування кар’єрного зростання і підтримка кандидатур; оформлення, зберігання і друк кадрових документів за формою, прийнятою на підприємстві, а також у відповідності з уніфікованими формами, також проведення багатьох ін. кадрових операцій
КИС „Трудовик” [27]	Комплексна автоматизація управління персоналом Спеціалізація: військовий облік; рух кадрів; відрядження; організаційна структура; відпустки; підбір персоналу; розрахунок зарплати; облік особових справ; облік робочого часу
Фараон [26]	Автоматизує управління персоналом: веде облік особових справ, кадрових операцій (прийом, переведення, звільнення, відрядження, лікарняні, відпустки, навчання, атестації, ...), виводить накази у відповідності з уніфікованими формами, розраховує залишки відпусток, веде облік робочого часу, вибудовує організаційну структуру, організовує діловодство і т.д. Спеціалізація: адаптація персоналу; атестація; військовий облік; рух кадрів; відрядження; навчання; організаційна структура; відпустки; облік особових справ; облік робочого часу

Мета статті. Метою даної статті є виявлення закономірностей розподілу громадян працездатного віку Чернігівського регіону щодо мотивації їх трудової діяльності, оцінки особистого кваліфікаційного рівня, свободи трудового вибору та відповідності оплати праці трудовим зусиллям за даними проведеного анкетного спостереження, а також виокремлення підсистем інформаційної системи як потенційного інструменту підтримки прийняття рішень з боку роботодавця стосовно стимулювання трудової діяльності.

Виклад основного матеріалу. Рівень конкурентоспроможності працівника визначають його здібності, швидкість і об’єктивність прийняття рішень, оцінка реалістично-

сті прийнятих рішень, оцінка середовища функціонування тощо, ступінь реалізації та розвитку особистого потенціалу. Чим вище буде цей рівень, тим більша можливість витримати конкуренцію з боку претендентів на одне і те ж робоче місце чи на більш престижне робоче місце.

Вивчення думки громадян працездатного віку Чернігівського регіону серед яких 26,9% складали працівники державного сектору у віці 40–49 років, 57,7% – працівники приватних підприємств у віці 25–54 років і 15,4% – непрацюючих у віці 43–47 років, показало, що близько 81% опитаних спостерігають зниження інтересу до праці в суспільстві, лише 11,5% дали негативну відповідь і 7,5% – утрималися від відповіді на це запитання. Серед причин 71% працівників державних установ вбачають незадоволення низьким рівнем заробітної плати та відсутність перспективи щодо її підвищення, одержання додаткових соціальних благ і 43% – також відсутність реальних матеріальних і моральних форм стимулювання трудової активності працівників. За причинами зниження інтересу до праці громадян України працюючі на підприємствах приватної форми власності розподілилися наступним чином: 60% – не задовольняє низька оплата праці, 26,7% – відсутність перспективи щодо підвищення заробітної плати, одержання додаткових соціальних благ і 80% – відсутність реальних матеріальних і моральних форм стимулювання трудової активності. А непрацюючі розподілились за зазначеними причинами, відповідно, так: 75%, 50% і 25%. На запитання „Чи відповідна, на Вашу думку, оплата праці до Вашого трудового внеску (трудова зусиль)?” 100% працюючих у державному секторі та 93% – у приватному дали негативну відповідь.

У системі товарно-грошових відносин заробітна плата повинна виконувати наступні функції [3, с. 278-280]:

- забезпечення матеріального стимулювання працівників у збільшенні виробництва високоякісної продукції і підвищенні продуктивності праці;
- відтворювальна – заробітна плата є основним джерелом доходів населення;
- соціальна – заробітна плата є не тільки матеріальним, а й моральним фактором, сприяє вихованню працівників, формуванню у них позитивного ставлення до праці;
- облікова – заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці у грошовому виразі характеризує міру участі живої праці у процесі формування витрат виробництва;
- регулююча – регулювання пропорцій у сфері трудових ресурсів;
- формування платоспроможного попиту населення.

У заробітній платі повинні відображатися і вартість споживчого кошика, і ефективність роботи підприємства чи установи, і власний трудовий вклад працівника. Оплата праці має розвиватися в контексті національної ідентичності і закономірностей мотивації економічної поведінки усіх верств населення.

Негативна оцінка респондентів – це природна реакція людей на ситуацію, коли зарплата здатна забезпечити просте відтворення робочої сили на рівні виживання. Трудова модель перестала орієнтуватися на суспільно значущі настанови та цілі (як правило, лише особи пенсійного віку в Україні ставляться до праці як можливості виконання ними обов'язку перед суспільством). Зниження мотивації до високопродуктивної праці в Україні обумовлене суттєвим розривом у динаміці цін на споживчі товари та послуги і оплати праці, зменшенням частки оплати праці, що йде на заощадження, у загальних доходах населення, невиправданим перерозподілом доходів на користь економічно більш сильних груп населення та іншими чинниками, що додатково посилюється заборгованістю з виплати зарплат. Так, на 1 липня 2013 р. загальна сума невиплаченої зарплати в Україні (без урахування малих підприємств та фізичних осіб – підприємців) становила 989,6 млн. грн., хоч упродовж червня сума боргу зменшилася на 54,1 млн. грн. або на 5,2%. Основна частка

боргу із заробітної плати не виплачена підприємствами промисловості (46,8%), транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності (22,9%). У структурі загальної суми заборгованості найбільша її частина – 533,1 млн. грн. або 53,9%, – припадає на економічно активні підприємства; 404,9 млн. грн. або 40,9%, – на підприємства щодо яких відбувається процедура відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; решта – 51,6 млн. грн. або 5,2%, – на економічно неактивні, тобто ті, що призупинили свою діяльність у 2010–2012 рр. Чисельність працівників економічно активних підприємств, яким вчасно не було виплачено заробітну плату, становила 86,7 тис. осіб. Кожному із зазначених працівників не виплачено у середньому 6146 грн., що на 81,8% перевищує середній розмір заробітної плати за червень поточного року [5].

Мотивація праці, що формується під впливом соціально-культурного середовища і внутрішніх індивідуальних характеристик людини, відображає особистісні настанови та вимоги до задоволення її потреб, що можуть бути реалізовані через працю. Зростає число працівників, які бажають отримувати більшу зарплату, витрачаючи зі свого боку мінімум сил і знань, що частково регулюється станом ринку праці, зростанням безробіття.

Мотивацією своєї трудової діяльності 71% опитаних працівників державного сектору Чернігівського регіону вважають оплату праці, 57% – прагнення створити собі і своїм близьким достатній рівень життя, 43% – прагнення зберегти здоров'я, прагнення мати можливість виявити свої здібності, самостійність у роботі, творчість, можливість проявити відповідальність, мати повагу в оточенні; 80% працівників приватних підприємств називають бажання створити собі і своїм близьким достатній рівень життя, 47% – оплату праці, 13% – прагнення мати можливість виявити свої здібності, самостійність у роботі, творчість, кар'єрне зростання, мати повагу в оточенні, 7% – можливість проявити відповідальність, 20% вважають, що робота в Україні сьогодні не дає можливості проявити себе і свої знання.

Розвиток ринкових відносин в Україні поки що не достатньо працює на формування працівника дійсно ринкового типу, тобто орієнтованого як на високу оплату праці, так і на інтенсивну кваліфіковану працю. Суспільні цінності змінилися від принципу „праці заради загальної мети” до тези „гроші не пахнуть”, проте це все розмиті оцінки вкладу кожного працівника у загальну справу. Слабким залишається контроль трудової та технологічної дисципліни, а фінансові негаразди не дозволяють підприємствам заохочувати високопродуктивну працю.

Особистий кваліфікаційний рівень (знання, уміння, комунікація, автономність і відповідальність), передбачений Національною рамкою кваліфікацій [11], по 14,3% працюючих у державному секторі відносять до 2–4, по 28,5% – 5–6 і 43% – до найвищого 9 рівня; працюючі на приватних підприємствах – по 7% – до 1 або 3, по 13% – до 0, 2 або 4 рівня, 20% – до 7 та 27% до 5; більшість непрацюючих – до 3 рівня. За умови свободи трудового вибору, 29% опитаних працівників бюджетних установ вважають свою працю, кваліфікацію, віддачу головним засобом для досягнення власного достатку і суспільного прогресу, 71% висловили свою готовність наполегливо і самовіддано виконувати відповідальну, складну роботу за умови її належної оплати; серед непрацюючих розподіл, відповідно, 25% і 75%, а з числа працюючих на приватних підприємствах – 27%, 67% і ще 7% надали б перевагу роботі, що не потребує високої кваліфікації та гарантувала б невеликий, але стабільний заробіток за мінімальних трудових зусиль.

Однією з основних вимог що висуваються до створення ефективної системи стимулів є забезпечення відповідності між наданням заохочення і конкретним досягненням працівника.

Персональні дані про працівників, що містяться у базі персональних даних, крім знеособлених персональних даних, за режимом доступу є інформацією з обмеженим

доступом. До конфіденційної інформації про фізичну особу належать, зокрема дані про її національність, сімейний стан, релігійні переконання, стан здоров'я та ін. Не належать до інформації з обмеженим доступом відомості, зазначені у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, оформленої за формою і в порядку, що встановлені Законом України „Про засади запобігання і протидії корупції”, крім відомостей, зазначених у пункті 7 примітки додатку до Закону України „Про доступ до публічної інформації”. На розсуд роботодавця, категорії персональних даних, що обробляються [30]: паспортні дані, відомості про освіту, професію, спеціальність та кваліфікацію, науковий ступінь, вчене звання, підвищення кваліфікації, стаж роботи, страховий стаж; нагороди; особисті відомості (вік, стать, родинний склад, склад сім'ї, тощо), що стосуються стану здоров'я в межах, визначених законодавством, відомості щодо місця проживання (фактичне та за державною реєстрацією), відомості про перебування на військовому обліку; дані щодо періоду надання відпусток; дані, що підтверджують право працівника на пільги, встановлені законодавством; дані про присвоєння ідентифікаційного номера платника податків, електронні ідентифікаційні дані (біографічні довідки, номери телефонів домашній та мобільний), запис зображення (фото); автобіографічні дані, відомості про трудову діяльність, просування по службі, умови оплати праці, дисциплінарну відповідальність та інші, можуть бути доповнені (розширені). Зокрема, дієвим засобом для забезпечення відповідності між здійсненням стимулюючої координації та конкретними досягненнями працівника може бути організація оперативного поточного обліку персональних досягнень кожного працівника за допомогою комп'ютерної інформаційної системи, основними принципами покладеними в основу створення якої є обов'язкова персоніфікація трудової діяльності і диференціація її стимулювання. Основні складові інформаційної системи оперативного обліку трудової діяльності для вироблення ефективної системи стимулювання зведені у таблицю 2.

Таблиця 2

Складові інформаційної системи

Підсистеми	Елементи	Інформаційне забезпечення	Призначення
Персональний облік працівників	Облік усієї можливої інформації про конкретного працівника: особисті дані, соціально-побутові умови його життєдіяльності, інформація про сім'ю, суспільно-політичні та релігійні погляди	Особові картки відділу кадрів; результати опитувань-інтерв'ю працівників спеціалістами-психологами	Вироблення індивідуальних підходів до стимулювання трудової діяльності кожного працівника. Наприклад, стає можливим привітання працівника зі значною сімейною подією, релігійним чи національним святом і ін.
Оперативний облік основних результатів та досягнень трудової діяльності	Для кожної типової штатної одиниці повинна бути розроблена система основних показників, за якими оцінюються результати її діяльності, а також критерії її оцінки за виробленою шкалою (десятибальною, стобальною іншою)		Отримання персонального рейтингу кожного працівника з урахуванням історії його діяльності
Організація поточного обліку службового просування працівників і наявності вакансій	Облік поточної і перспективної наявності вакансій повинен забезпечити інформацією усіх працівників підприємства про можливість професійного зростання. Обов'язково повинні вказуватися вимоги до претендентів на вакансії, що створюватиме додаткову мотивацію до підвищення кваліфікації		Сприяння оптимальному переміщенню кадрів у структурі робочих місць з урахуванням як потреб підприємства (установи, організації), так і намірів (бажань) працівників, відстежувати зростання перспективних працівників, які демонструють високі результати за рейтингом

Стадії та етапи розробки інформаційних систем, які можуть бути поєднані у три основних: вивчення особливостей діяльності підприємства (установи, організації), проєк-

тування системи і узгодження проекту, впровадження та удосконалення системи, визначає державний стандарт ГОСТ 34.601–90.

Як показує узагальнення міжнародного досвіду та специфіки управління трудовими ресурсами в Україні, наприклад, на промислових підприємствах одним із етапів стимулювання працівників може бути атестаційний аналіз [14 (розділ III); 10]. Від його ефективності значною мірою буде залежати результативність праці, а саме інтенсивність, якість та продуктивність, що в комплексі характеризують ефективність докладених зусиль.

Висновки і пропозиції. Для досягнення результативності у процесі стимулювання працівника, з огляду на [8; 11; 13], важливо розвивати потребу у самовдосконаленні та покращенні професійних якостей. Більше того, у системі інститутів державної статистики доцільно запровадити практику комплексного статистичного аналізу продуктивності праці, ввести цей показник у звітність і рекомендувати враховувати його на усіх рівнях ієрархії управління.

Список використаних джерел

1. Білуха М. Методологія бухгалтерського обліку в електронному середовищі / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 50-52.
2. Вимоги кваліфікаційних характеристик професій працівників [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.440.0>.
3. Економіка підприємства : навч. посіб. / за ред. д. е. н. А. В. Шегди. – К. : Знання, 2005. – 431 с.
4. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава [Електронний ресурс] : Програми економічних реформ на 2010-2014 роки. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.
5. Заробітна плата у червні 2013 року // Праця і зарплата. – 2013. – № 28(848). – С. 7.
6. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку / С. В. Івахненко. – Житомир, 2009. – 416 с.
7. Івахненко С. В. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. В. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 54.
8. К обществам знания : Всемирный доклад ЮНЕСКО [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://unesdoc.unesco.org/images/0014/001418/141843e.pdf>.
9. Кузьмінський Ю. А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій : монографія / Ю. А. Кузьмінський. – К. : КНЕУ, 2001. – 268 с.
10. Лико І. Я. Соціально-економічне стимулювання працівників на промислових підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Ірина Ярославівна Лико ; Національний університет „Львівська політехніка”. – Львів, 2006. – С. 12-16.
11. Про затвердження Національної рамки кваліфікацій [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 № 1341. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1341-2011-%D0%BF>.
12. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : Закон України від 9 січня 2007 року № 537-V. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/537-16>
13. Про основні напрямки розвитку трудового потенціалу в Україні на період до 2010 року [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 03.08.1999 № 958/99. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/958/99>.
14. Про професійний розвиток працівників : Закон України від 12.01.2012 № 4312-VI // Праця і зарплата. – 2012. – 25 квітня. – С. 3.
15. Режим доступу : <http://acgsoft.com.ua/>.
16. Режим доступу : <http://bosshr.ru/>.
17. Режим доступу : <http://kontur.ru/kontur-personal>.

18. Режим доступу : http://softproject.com.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=69&Itemid=1&gclid=ClbZkerYn7kCFbB4cAodaTcAtw.
19. Режим доступу : <http://www.1c.ua/>.
20. Режим доступу : <http://www.aitsoft.ru/>.
21. Режим доступу : <http://www.galaktika.by>.
22. Режим доступу : <http://www.leadertask.ru/content/view/144/>.
23. Режим доступу : <http://www.personal.bravosoft.ru/func.html>.
24. Режим доступу : <http://www.teamwox.com/ru>.
25. Режим доступу : <http://yaware.ru/>.
26. Режим доступу : www.hrit.ru.
27. Режим доступу : www.trics.ru.
28. Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні [Електронний ресурс] : схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80#n8>.
29. Цели развития тысячелетия [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.undp.org.ua/ua/millennium-development-goals>.
30. Ющенко Т. Л. Моделирование системы обліку кадрів / Т. Л. Ющенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету : збірник. – Чернігів : ЧДТУ, 2008. – № 33. – С. 222-232.

УДК 35.073.513.1/2:336.77

Ю.М. Перетятко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ ФІНАНСОВОГО ЛІЗИНГУ В УМОВАХ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**Ю.М. Перетятко**, к.э.н, доцент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ОПЕРАЦИЙ ФИНАНСОВОГО ЛИЗИНГА В УСЛОВИЯХ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**Y.M. Peretiakko**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

ECONOMIC ANALYSIS OF FINANCIAL LEASING TRANSACTIONS IN DECISION MAKING

У статті досліджено різні методики економічного аналізу операцій фінансового лізингу у лізингодавця. Автором запропоновано методику комплексного економічного аналізу операцій фінансового лізингу, яка дозволить лізингодавцю обґрунтовано приймати рішення щодо ефективності операцій фінансового лізингу як на етапі до укладання договору фінансового лізингу, так і після.

Ключові слова: фінансовий лізинг, економічний аналіз, лізингодавець

В статье исследованы различные методики экономического анализа операций финансового лизинга у лизингодателя. Автором предложена методика комплексного экономического анализа операций финансового лизинга, которая позволит лизингодателю обоснованно принимать решение относительно эффективности операций финансового лизинга как на этапе до заключения договора финансового лизинга, так и после.

Ключевые слова: финансовый лизинг, экономический анализ, лизингодатель

The article studies different methods of economic analysis of financial leasing for the lessor. The author proposed the method of comprehensive economic analysis of financial leasing operations, which will allow the lessor to make reasonable decision about the effectiveness of financial leasing operations both before and after the signing of leasing contract.

Keywords: financial leasing, economic analysis, lessor.

Постановка проблеми. Для забезпечення підприємств основними засобами дієвим інструментом виступає фінансовий лізинг, який дозволяє не відволікати з обороту значних фінансових вкладень в основний капітал. Однак значного поширення фінансовий лізинг в Україні не здобув, на відміну від західноєвропейських країн та Сполучених Штатів Америки. Так, у західноєвропейських країнах (Великобританія, Німеччина, Італія та Франція) частка лізингу обладнання у загальній структурі інвестицій становить близько 17,4 %, а у Сполучених Штатах Америки лізинг є основним фінансовим інструментом, на частку якого приходить близько 30 % інвестицій в обладнання [1].

На наш погляд, однією із перепон, яка гальмує розвиток фінансового лізингу в Україні, є недостатня розробленість методики оцінювання його ефективності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями економічного аналізу операцій фінансового лізингу приділялася значна увага з боку вітчизняних та зарубіжних науковців: В.Д. Газмана [2, с. 134-165], В.А. Горемикіна [3, с. 165-222], В.М. Джухи [4, с. 251-253], В.І. Міщенко, О.Г. Луб'янського, Н.Г. Слав'янської [5, с. 106-111], Л.Н. Прилуцького [6, с. 73-77], В.І. Стражева [7, с. 341-343] (табл. 1) та інших.

Таблиця 1

Стан висвітлення методичного забезпечення операцій фінансового лізингу в літературі

Автор	Методика здійснення економічного аналізу лізингових операцій	Виявлені недоліки
1	2	3
В.Д. Газман	Попередня та основна експертиза. Попередня експертиза проводиться на основі поданих лізингодержувачем пакета документів, а за допомогою основної експертизи здійснюється оцінювання ефективності діяльності лізингодержувача та показники ефективності інвестицій	Не здійснюється аналіз динаміки лізингових операцій

Закінчення табл. 1

1	2	3
В.І. Міщенко, О.Г. Луб'яницький, Н.Г. Слав'янська	$C_{\text{ліз}} < \sum \frac{Q_{ni}}{K^n_{\text{ліз}}}, \quad (1)$ де $C_{\text{ліз}}$ – вартість об'єкта лізингу; Q_{ni} – чистий прибуток i-ого періоду; $K^n_{\text{ліз}}$ – лізинговий коефіцієнт; n – строк лізингу; i – період лізингового договору ($i=1,2,\dots, n$)	Не здійснюється аналіз фінансового стану лізингоодержувача з метою сплати лізингових платежів, не здійснюється аналіз доходності операцій фінансового лізингу; не проводиться аналіз динаміки лізингових операцій
Л.Н. Прилуцький	Оцінка здатності лізингоодержувача сплачувати лізингові платежі; оцінка попиту на майно за умови повторної передачі майна або його продажу у випадку дострокового розірвання договору	Не проводиться аналіз динаміки та доходності лізингових операцій
В.М. Джуха	Розрахунок дисконтованого грошового відтоку лізингодавця, який пов'язаний з придбанням майна; визначення періодичних грошових потоків, до складу яких входить лізингові платежі за виключенням податків та витрат на технічне обслуговування; розрахунок ліквідаційної вартості активу за вирахуванням податків по закінченню оренди	Не здійснюється аналіз фінансового стану лізингоодержувача з метою сплати лізингових платежів; не проводиться аналіз динаміки лізингових операцій
В.І. Стражев	Проводиться перспективний та ретроспективний аналіз. За допомогою перспективного аналізу встановлюється доцільність придбання основних засобів для лізингових операцій. При здійсненні ретроспективного аналізу розраховують показник рентабельності лізингових операцій	Не здійснюється аналіз фінансового стану лізингоодержувача з метою сплати лізингових платежів; не проводиться аналіз динаміки лізингових операцій

Виділення не вирішених раніше частини загальної проблеми. З таблиці 1 бачимо, що більшість запропонованих методик економічного аналізу операцій фінансового лізингу використовуються лізингодавцем при прийнятті рішення щодо доцільності укладання лізингових угод з потенційними лізингоодержувачами за допомогою аналізу їх фінансової стійкості. Не применшуючи значення наукових розробок з питань економічного аналізу операцій фінансового лізингу, для комплексного економічного аналізу операцій фінансового лізингу не достатньо провести оцінювання фінансової стійкості лізингоодержувачів.

Метою роботи є розроблення методики економічного аналізу операцій фінансового лізингу для лізингодавця, яка б дала змогу здійснювати комплексний економічний аналіз операцій фінансового лізингу як на етапі укладання лізингових угод, так і після.

Виклад основного матеріалу. Для здійснення комплексного економічного аналізу операцій фінансового лізингу ми пропонуємо використовувати два види аналізу: попередній та підсумковий.

За допомогою попереднього аналізу лізингодавець оцінює доцільність укладання договору фінансового лізингу із потенційним лізингоодержувачем. Такий аналіз здійснюється на основі публічної фінансової звітності з використанням комплексу показників фінансової стійкості підприємства:

- 1) майнового стану (коефіцієнт зносу основних засобів);
- 2) ліквідності (коефіцієнт покриття, коефіцієнт швидкої ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності, чистий оборотний капітал);
- 3) платоспроможності (коефіцієнт платоспроможності (автономії), коефіцієнт фінансування, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами, коефіцієнт маневреності власного капіталу);

4) ділової активності (коефіцієнт оборотності активів, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, період погашення дебіторської заборгованості, період погашення кредиторської заборгованості, коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача), коефіцієнт оборотності власного капіталу);

5) рентабельності (коефіцієнт рентабельності активів, коефіцієнт рентабельності власного капіталу, коефіцієнт рентабельності діяльності).

Після прийняття рішення щодо укладання договору фінансового лізингу та передачі лізингового майна лізингоодержувачу доцільно здійснювати підсумковий аналіз, під час якого досліджуються показники динаміки операцій фінансового лізингу, повнота їх виконання, доходність, а також проводиться факторний аналіз операцій фінансового лізингу.

До показників динаміки операцій фінансового лізингу належать натуральні та вартісні: кількість укладених договорів фінансового лізингу, кількість лізингоотримувачів, з якими укладено договір фінансового лізингу, кількість придбаної техніки для передачі у фінансовий лізинг, кількість фактично переданої техніки у фінансовий лізинг, кількість достроково повернутої техніки, вартість придбаної техніки, яка призначена для передачі у фінансовий лізинг, вартість укладених договорів фінансового лізингу.

Отримані дані натуральних та вартісних показників операцій фінансового лізингу порівнюють у динаміці з метою виявлення змін та тенденцій розвитку послуг фінансового лізингу лізингодавця.

Методика розрахунку показників повноти виконання та доходності операцій фінансового лізингу наведені у таблиці 2.

Для виявлення факторів, які впливають на обсяг операцій фінансового лізингу, доцільно використовувати факторний аналіз.

Факторний аналіз операцій фінансового лізингу пропонуємо проводити на основі змішаної моделі обсягу фінансового лізингу [8, с. 145-146]:

$$V_{\text{фл}} = C / \epsilon_{\text{м}} + Z_{\text{з}} \cdot C_{\text{фл}} + K_{\epsilon} + I_{\epsilon}, \quad (2)$$

де $V_{\text{фл}}$ – обсяг фінансового лізингу у лізингодавця, грн;

$C / \epsilon_{\text{м}}$ – відшкодування вартості лізингового майна, грн;

$Z_{\text{з}}$ – залишок заборгованості зобов'язань, грн;

$C_{\text{фл}}$ – ставка за користування лізинговим майном;

K_{ϵ} – компенсація відсотків за кредитом, грн;

I_{ϵ} – інші витрати, грн.

Визначити вплив кожного фактора на обсяг фінансового лізингу можна за допомогою методу абсолютних різниць, методика розрахунку якого наведена в таблиці 3.

Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень щодо операцій фінансового лізингу є: договори фінансового лізингу, акти прийняття-передачі основних засобів, накладні, податкові накладні, рахунки та квитанції про сплату лізингових платежів, бухгалтерські довідки тощо.

Методика розрахунку показників повноти виконання та доходності операцій фінансового лізингу

Назва показника	Методика розрахунку	Умовні позначення	Характеристика показника
1	2	3	4
Показники повноти виконання лізингових операцій			
Коефіцієнт своєчасності отримання лізингових платежів	$K_{ЛП} = \frac{ОЛП}{НЛП} \quad (3)$	де $K_{ЛП}$ – коефіцієнт своєчасності отримання лізингових платежів; $ОЛП$ – сума отриманих (касових) лізингових платежів за рік, грн; $НЛП$ – сума фактично нарахованих лізингових платежів за рік, грн	Характеризує стан розрахунків з лізингоодержувачами. $K_{ЛП}=1$ – відсутність диспаритету між сплаченими та нарахованими лізинговими платежами. $K_{ЛП}>1$ – лізингодавець отримав лізингові платежі, які були нараховані у попередніх звітних періодах або авансом. $K_{ЛП}<1$ лізингодавець не отримує лізингові платежі у повному обсязі
Коефіцієнт передачі лізингового майна	$K_{ПМ} = \frac{ПМ}{ПРМ} \quad (4)$	де $K_{ПМ}$ – коефіцієнт передачі лізингового майна; $ПМ$ – вартість фактично переданого лізингового майна за звітний період, грн; $ПРМ$ – вартість придбаного майна для передачі у фінансовий лізинг за звітний період, грн	Характеризує диспропорцію між вартістю придбаного майна для передачі у фінансовий лізинг та фактично переданого майна $K_{ПМ}=1$ – все майно, яке придбано для передачі у фінансовий лізинг, фактично передане лізингоотримувачам. $K_{ПМ}>1$ – лізингодавець передав у фінансовий лізинг майно, яке було придбано у попередніх звітних періодах. $K_{ПМ}<1$ – не все майно передане лізингодавцю у звітному періоді
Відсоток дострокового припинення договору фінансового лізингу	$K_{ДПЛ} = \frac{РД\PhiЛ}{УД\PhiЛ} \cdot 100\% \quad (5)$	де $K_{ДПЛ}$ – відсоток дострокового припинення договору фінансового лізингу, %; $РД\PhiЛ$ – кількість достроково розірваних договорів фінансового лізингу за звітний період, шт; $УД\PhiЛ$ – кількість укладених договорів фінансового лізингу за звітний період, шт.	Показує відсоток достроково розірваних договорів фінансового лізингу
Показники доходності операцій фінансового лізингу			
Дохід від операцій фінансового лізингу на одного працівника лізингового відділу	$Д\PhiЛ_{прац} = \frac{Д\PhiЛ}{\bar{Ч}} \quad (6)$	де $Д\PhiЛ_{прац}$ – дохідність операцій фінансового лізингу на одного працівника; $Д\PhiЛ$ – дохід від здійснення фінансового лізингу за звітний період, грн; $\bar{Ч}$ – середньоспискова чисельність працівників лізингового відділу, осіб	Показує ефективність роботи одного працівника, який займається наданням послуг фінансового лізингу

Закінчення табл. 2

1	2	3	4
Показники доходності операцій фінансового лізингу			
Дохід від операцій фінансового лізингу на одну гривню переданих основних засобів	$ДФЛ_{of} = \frac{ДФЛ}{ОФ} \quad (7)$	де $ДФЛ_{of}$ – дохідність операцій фінансового лізингу на одну гривню переданих основних засобів; $ДФЛ$ – дохід від здійснення фінансового лізингу за звітний період, грн.; $ОФ$ – вартість переданих основних засобів у фінансовий лізинг за звітний період, грн	Характеризує частку доходу, яка припадає на одну гривню, вкладену в основні засоби, які були передані у фінансовий лізинг
Рентабельність фінансового лізингу	$R_{фл} = \frac{ЧП_{фл}}{B_{фл}} \quad (8)$	де $R_{фл}$ – рентабельність операцій фінансового лізингу; $ЧП_{фл}$ – отриманий чистий прибуток від операцій фінансового лізингу за звітний період, грн; $B_{фл}$ – понесені витрати за операціями фінансового лізингу лізингодавцем за звітний період, грн	Характеризує ступінь прибутковості операцій фінансового лізингу

Таблиця 3

Факторний аналіз обсягу операцій фінансового лізингу

Найменування фактора впливу на обсяг операцій фінансового лізингу	Період, рік		Розрахунок впливу фактора на обсяг
	Базовий (попередній)	Звітний	
Відшкодування вартості лізингового майна	$C/е_m^{\bar{6}}$	$C/е_m^{36}$	$\Delta V_{фл}^{c/m} = C/е_m^{36} - C/е_m^{\bar{6}}$
Залишок заборгованості зобов'язань	$З_3^{\bar{6}}$	$З_3^{36}$	$\Delta V_{фл}^{33} = (З_3^{36} - З_3^{\bar{6}}) \cdot C_{фл}^{\bar{6}}$
Ставка за користування лізинговим майном	$C_{фл}^{\bar{6}}$	$C_{фл}^{36}$	$\Delta V_{фл}^{C_{фл}} = (C_{фл}^{36} - C_{фл}^{\bar{6}}) \cdot З_3^{36}$
Компенсація відсотків за кредитом	$K_е^{\bar{6}}$	$K_е^{36}$	$\Delta V_{фл}^{K_е} = K_е^{36} - K_е^{\bar{6}}$
Інші витрати	$I_е^{\bar{6}}$	$I_е^{36}$	$\Delta V_{фл}^{I_е} = I_е^{36} - I_е^{\bar{6}}$
Перевірка			$V_{фл}^{36} - V_{фл}^{\bar{6}} = \Delta V_{фл}^{c/m} + \Delta V_{фл}^{33} + \Delta V_{фл}^{C_{фл}} + \Delta V_{фл}^{K_е} + \Delta V_{фл}^{I_е}$

Висновки і пропозиції. У науковій літературі з питань економічного аналізу операцій фінансового лізингу переважають методики, які застосовуються лізингодавцями для відбору лізингових проектів на етапі до укладання договору фінансового лізингу. Економічний аналіз операцій фінансового лізингу після укладання договорів фінансового лізингу майже не проводиться, що може негативно впливати на результати діяльності лізингодавця. Для усунення такого впливу ми пропонуємо проводити комплексний економічний аналіз операцій фінансового лізингу, який полягає у використанні двох видів аналізу: попереднього та підсумкового.

Попередній аналіз доцільно проводити для оцінювання фінансової стійкості лізингоодержувача на етапі до укладання договору фінансового лізингу. Такий аналіз проводиться на основі публічної фінансової звітності лізингоодержувача із використанням комплексу показників майнового стану, ліквідності, платоспроможності, ділової активності та рентабельності.

Підсумковий аналіз проводиться після укладання договорів фінансового лізингу та полягає в аналізі показників динаміки операцій фінансового лізингу, повноти їх виконання, доходності та факторного аналізу обсягу фінансового лізингу.

Методика економічного аналізу операцій фінансового лізингу, яка передбачає використання попереднього та підсумкового аналізу дасть змогу лізингодавцю приймати обґрунтовані рішення щодо ефективності фінансування лізингових угод та здійснювати контроль над їх виконанням.

Список використаних джерел

1. О лизинге в цифрах и фактах [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://tristar.com.ua/2/art/o_lizinge_v_tsifrah_i_faktah.html.
2. Газман В.Д. Лизинг: теория, практика, комментарии / В.Д. Газман. — М. : Фонд "Правовая культура", 1997. — 416 с.
3. Горемыкин В.А. Основы технологии лизинговых операций: учебное пособие / В.А. Горемыкин. — М. : Ось-89, 2000. — 512 с.
4. Джуха В.М. Лизинг / В.М. Джуха. - Ростов н/Д : "Феникс", 1999. — 320 с. - (Серия "Учебники, учебные пособия")
5. Міщенко В.І. Основи лізингу : [навч. посіб.] / В.І. Міщенко, О.Г. Луб'янський, Н.Г. Славіянська. — К. : Товариство "Знання", КОО, 1997. — 138 с. - (Серія "Бібліотечка банкіра").
6. Прилуцкий Л. Финансовый лизинг / Л. Прилуцкий. — М. : Издательство Ось-89, 1997. — 272 с.
7. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: [учеб.] / Н.А. Русак, В.И. Стражев, О.Ф. Мигун и др.; под общ. ред. В.И. Стражева. — Мн. : Выш.шк., 1998. — 398 с.
8. Перетятко Ю.М. Економічний аналіз операцій фінансового лізингу у лізингодавця / Перетятко Ю.М. // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. молодих наук., аспір., здоб. і студ. (3 грудня 2010 р.) / відп. ред. З.В. Герасимчук. - Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. - С. 415-416.

УДК 338.47: 330.131.5

К.В. Гнедіна, асистент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ
ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ МІСЬКОГО ПАСАЖИРСЬКОГО
ТРАНСПОРТУ****Е.В. Гнедина**, ассистент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ГОРОДСКОГО
ПАССАЖИРСКОГО ТРАНСПОРТА****Gnedina K.V.**, assistant

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**METHODICAL BASES OF THE EVALUATING OF THE ECONOMIC
EFFICIENCY OF FUNCTIONING OF SYSTEM OF CITY PASSENGER
TRANSPORT**

Стаття присвячена питанню оцінювання економічної ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту. Узагальнено теоретичні визначення поняття «економічна ефективність». Визначено систему показників для оцінювання економічної ефективності функціонування транспортної системи міста.

Ключові слова: ефект, ефективність, економічна ефективність, показники ефективності, система міського пасажирського транспорту.

Статья посвящена вопросу оценки экономической эффективности функционирования системы городского пассажирского транспорта. Обобщены теоретические определения понятия «экономическая эффективность». Определена система показателей для оценки экономической эффективности функционирования транспортной системы города.

Ключевые слова: эффект, эффективность, экономическая эффективность, показатели эффективности, система городского пассажирского транспорта.

Article is devoted to the question of the evaluating of economic efficiency of functioning of system of city passenger transport. Theoretical definitions of the concept "economic efficiency" are generalized. The system of indicators for an assessment of economic efficiency of functioning of transport system of the city is defined.

Key words: effect, efficiency, economic efficiency, indexes of efficiency, system of city passenger transport.

Постановка проблеми. Забезпечення ефективного функціонування пасажирського транспорту має велике соціально-економічне значення для розвитку як міста, так і регіону в цілому. Формування та реалізація стратегії розвитку відбуваються з метою покращення стану системи, що виявляється у підвищенні ефективності її функціонування. Дослідження сучасного стану міського громадського транспорту свідчить про наявність резервів підвищення ефективності його функціонування. Однак в оцінюванні ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту існує певна складність у зв'язку із відсутністю чітко визначених критеріїв ефективності. Тому питання розроблення методики оцінювання економічної ефективності функціонування транспортної системи міста є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню методичних засад оцінювання ефективності функціонування пасажирської транспортної системи присвячені наукові праці таких учених: В.О. Вдовиченка, О.Д. Гульчака, О.І. Мірошника, М.Є. Кристопчука та інших.

Як зазначає науковець О.І. Мірошник, особливої актуальності набуває вивчення досвіду оцінювання ефективності систем міського пасажирського транспорту у розвинених країнах, де під час оцінювання ефективності його функціонування беруть до уваги різні сторони цього процесу. Це і так звана суспільна вартість, де враховуються втрати, зумовлені шумом, забрудненням повітряного середовища, втрати часу пасажирями під час їх поїздок у міському транспорті, випадки їх травматизму або загибелі при перевезеннях [1].

Учений В.О. Вдовиченко, розглядаючи питання оцінювання ефективності міської пасажирської транспортної системи, приходять до висновку, що критерії, які використовуються для оцінювання ефективності функціонування транспортної системи міста в існуючих методиках, являють собою в основному один показник, як правило це витрати системи. Використання його в сучасних умовах, на думку науковця, є недоцільним. Через це виникає необхідність використання як критерію оцінювання ефективності міської пасажирської транспортної системи певних параметрів, які визначаються техніко-економічними і техніко-експлуатаційними показниками роботи системи [2].

Науковець О.Д. Гульчак зазначає, що аналіз досліджень міських пасажирських перевезень свідчить про відмінну, а іноді суперечливу мотивацію основних учасників перевезень (пасажирів, перевізників, органи місцевої влади), яка визначається рівнем транспортного обслуговування, продуктивністю роботи транспорту та собівартістю перевезень. Тому означені характеристики пропонує прийняти для оцінювання ефективності міських пасажирських перевезень [3].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз наукових досліджень, присвячених методичним засадам оцінювання економічної ефективності функціонування пасажирської транспортної системи, виявив відсутність єдності поглядів у визначенні критеріїв та показників економічної ефективності, тому їх обґрунтування для системи пасажирських перевезень є актуальним.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення методики оцінки економічної ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту.

Виклад основного матеріалу. Ефективність функціонування системи міського пасажирського транспорту є поняттям багатоаспектним. Враховуючи специфіку міського пасажирського транспорту, доцільно розрізняти такі види ефективності: економічну, соціальну та екологічну.

З метою всебічного висвітлення проблеми, необхідним є дослідження змісту категорії ефективності. Поняття «ефект» і «ефективність» розглядаються в працях багатьох вітчизняних та іноземних учених та визначені як різні категорії. Дослідження літературних джерел свідчить про відсутність єдиного погляду щодо тлумачення терміна «ефективність» та відсутність чіткої класифікації критеріїв ефективності.

Найперше визначення поняття «ефективність» сформульоване представниками неокласичної школи політекономії (В. Паретто, Й. Шумпетером) в кінці XIX ст., які під ефективністю розуміють відношення витрат та результатів. Цю думку підтримує більшість сучасних науковців (М.В. Афанасьєв, В.В. Іванієнко, Н.П. Ващенко, В.В. Ковальов, О.Н. Волкова, О.С. Іванілов та інші), які розуміють цю категорію як відношення ефекту (результату) до витрат або ресурсів, що були понесені на його отримання.

Ефективність, за С.В. Мочерним, – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [4].

На думку П. Друкера «ефективність є наслідком правильності певних процесів, виконання функцій, завдань, досягнення цілей» [5]. Науковець А.І. Ільїн визначає «ефективність» як «результативність господарської діяльності, співвідношення між досягнутими результатами праці (живої та уречевленої) [6]. Відповідно до поглядів С.Ф. Покропивного ефективність характеризує величину перевищення вартісної оцінки очікуваних (фактичних) результатів над сумарними витратами ресурсів за певний розрахунковий період [7].

На думку інших авторів, ефективність показує не сам результат, а те, якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат, але не виключає використання в системі показників ефективності й абсолютних значень вихідних параметрів [8].

Учений А.В. Шегда зазначає, що ефективність підприємства являє собою комплексну оцінку кінцевих результатів використання основних і оборотних засобів, трудових і фінансових ресурсів та нематеріальних активів за певний період часу [9].

Ефективність – це економічна категорія, що відображає співвідношення між одержаними результатами і витраченими на їх досягнення ресурсами, причому при вимірюванні ефективності ресурси можуть бути представлені або в певному обсязі за їх первісною (переоціненою) вартістю (застосовувані ресурси), або частиною їх вартості у формі виробничих витрат (виробничо спожиті ресурси) [10]. Відповідно до економічної енциклопедії ефективність – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [11].

Деякі науковці ототожнюють ефект із наслідком або результатом виробництва [12]. Інші розглядають ефект виробництва як обсяг виробленої продукції, яка за своїми якісними властивостями має попит (постійне споживання та практичне застосування) [13].

Економічний ефект, на думку науковця Ю.І. Ребріна, є абсолютним показником (прибуток, дохід від реалізації), який характеризує результат діяльності підприємства [14]. Ефективність – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [15].

Учені А. Даниленко, Р. Іванух, С. Кованов, О. Легомінов, І. Петренко, С. Покропивний, В. Савченко під поняттям ефективності розглядають результативність виробництва [15; 16; 17; 18; 19; 20; 21]. На нашу думку, таке визначення категорії у сучасних ринкових умовах не зовсім прийнятне. На сьогодні економічну ефективність слід розглядати в умовах дії ринкового механізму, а не лише при розгляді виробництва без врахування інших факторів.

П. Самуельсон стверджував, що ефективність характеризується відсутністю збитків та розумів під нею такий рівень використання ресурсів, при якому ймовірно задовольнити вимоги усіх громадян [22]. На думку відомого економіста В. Парето, «розподіл ефективний, якщо товари неможливо перерозподілити так, щоб комусь стало більш краще, але при цьому нікому не повинно стати гірше» [23].

Отже, ефективність розглядається багатьма вченими, як відношення результату (або ефекту) виробництва до обсягу лімітованих ресурсів, задіяних у процесі виробництва, а також як досягнення поставлених цілей.

Ефект (від лат. effectus – виконання, дія) означає результат, наслідок певних причин, дій. У тому випадку, якщо згадані результати впливають не тільки на суто виробничу сферу, але й обумовлюють зміни, пов'язані з впливом на здоров'я або умови життєдіяльності людини, прийнято говорити про соціально-економічний ефект. Якщо ці зміни стосуються природоохоронної сфери, використовують вираз «еколого-економічний ефект» [24].

Огляд трактувань поняття «економічна ефективність» наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Огляд дефініції «економічна ефективність»

Визначення поняття	Зарубіжні та вітчизняні вчені
1	2
Ефективне використання ресурсів виробництва за допомогою розумної структуризації ресурсів	Майталь М. [25]
Таке співвідношення між ресурсами і результатами виробництва, за якого отримують вартісні показники ефективності виробництва	Андрійчук В. Г. [26]
Досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці	Мочерний С.В. [11]

Закінчення табл. 1

1	2
Вид ефективності, що характеризує результативність діяльності економічних систем (підприємств, територій, національної економіки)	Мельник Л.Г., Корінцева О.І. [8]
Відношення між результатами, отриманими від виробництва продукції та матеріальними послугами, з одного боку, та витратами праці та засобів виробництва – з іншого боку	Велика радянська енциклопедія [27]
Результативність виробництва, співвідношення між результатами господарської діяльності витратами праці	Великий енциклопедичний словник [28]
Результативність економічної діяльності економічних програм та заходів, яка характеризується відношенням отриманого економічного ефекту, результату до витрат, факторів, ресурсів, що обумовили отримання цього результату	Економічний словник [29]
Максимальна вигода, яку можна отримати при мінімальних затратах у процесі економічної діяльності з урахуванням додаткових умов, які мають місце в момент визначення ефективності відповідного господарського заходу	Дончак Л.Г. [30]

Аналіз економічної літератури свідчить про те, що погляди вітчизняних та зарубіжних авторів щодо визначення терміна «економічна ефективність» є різними.

М. Майталь трактує економічну ефективність як ефективне використання ресурсів виробництва за допомогою розумної структуризації ресурсів [25].

Як зазначає вчений В.Г. Андрійчук, економічна ефективність – це таке співвідношення між ресурсами і результатами виробництва, за якого отримують вартісні показники ефективності виробництва [26].

За визначенням С.В. Мочерного економічна ефективність – досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці. Економічна ефективність – конкретна форма вияву закону економії часу, їх зв'язок здійснюється через зростання продуктивності праці, її підвищення означає зростання ефективності сукупної праці, збільшення ефективності всього виробництва, зумовленої насамперед прогресом продуктивних сил [11].

Економічна ефективність – це вид ефективності, що характеризує результативність діяльності економічних систем. Основною особливістю таких систем є вартісний характер засобів (видатків, витрат) досягнення цілей (результатів), а в деяких випадках і самих цілей.

Поділяючи погляди провідних учених до визначення економічної ефективності, пропонуємо своє бачення цієї категорії. На наш погляд, економічну ефективність можна розглядати одночасно і як ступінь досягнення бажаного ефекту, результату, мети і як співвідношення цього ефекту із понесеними для його отримання витратами. Виходячи із вищевизначеного можна сформулювати висновок про те, що економічна ефективність – це категорія, яка характеризує рівень результативності функціонування економічної системи, відображає ступінь раціональності використання всіх її ресурсів (технічних, технологічних, матеріальних, фінансових, трудових тощо) та визначається через співставлення результатів (економічного ефекту) та витрат, понесених для їх досягнення та порівняння фактично досягнутих результатів із бажаними.

Економічна ефективність системи міського пасажирського транспорту виявляється в отриманні якнайбільшого прибутку від перевезень при найменших витратах, понесених транспортними підприємствами та можливості їх самоокупності та самофінансування. Ефект та ефективність є складовими частинами одного цілого, «ефект» відображає результат діяльності, а «ефективність» – її наслідки, «ефективність» викликає бажаний «ефект». Отже, для системи міського пасажирського транспорту економічна ефективність – це отримання найкращого результату діяльності при мінімальних витратах обмежених ресурсів.

Економічна ефективність має бути оцінена за певними критеріями, які виступають мірилом оцінювання. В економічній літературі зустрічається різноманіття поглядів щодо показників економічної ефективності, методики їх розрахунку та аналізу. Всі економічні показники класифікуються на натуральні, вартісні, кількісні та якісні. Багато науковців як узагальнюючі показники ефективності розглядають такі: фондівдача, матеріалівдача, швидкість оборотності оборотних засобів, продуктивність праці, рентабельність. Ці показники є багатофакторними показниками економічної ефективності та характеризують рівень використання наявних ресурсів підприємства (технічних, матеріальних, трудових, фінансових тощо) та результат діяльності.

Науковець В. Н. Тарасевич розділяє економічні показники на специфічні та загальні [31]. Специфічні показники визначають конкретний аспект досліджуваного процесу (наприклад, обсяг виробництва, продуктивність праці, фондівдача, собівартість продукції тощо), а загальні – характеризують процес, який досліджується. Функціонування міського пасажирського транспорту також оцінюється за допомогою специфічних та загальних показників.

Згідно із поглядами П. Березівського, «критерій визначає положення оцінки економічної ефективності, а показник – це числове вираження її рівнів або темпів зміни в динаміці». Показники ефективності виробництва є індикаторами, завдяки яким можливо визначати та досліджувати стан та динаміку процесів у економіці [32].

Як зазначає вчений М.Є. Кристочук, ефективність процесу функціонування транспортної системи можна оцінити на основі розрахункових виробничо-експлуатаційних та економічних показників діяльності учасників перевізного процесу, використання яких слід обґрунтувати. Такі показники, як ціна, прибуток, доходи є відправною точкою для визначення оптимального співвідношення, але вони не можуть повною мірою дати характеристику досягнутого стану [33].

Узагальнюючим показником економічної ефективності пасажирських перевезень є коефіцієнт рентабельності [34; 35; 36; 37]. Деякі автори для оцінювання загальної ефективності капітальних вкладень у транспортну галузь пропонують використовувати коефіцієнт рентабельності, що має вигляд:

$$E_p = \frac{\Delta\Pi}{K}, \quad (1)$$

де $\Delta\Pi$ – приріст прибутку за рік;

K – капітальні вкладення у виробничі засоби галузі за рік.

З урахуванням багатоаспектності функціонування системи міського пасажирського транспорту застосування для оцінювання її ефективності одного критерію, на наш погляд, є недостатнім. Необхідним є використання багатокритеріального підходу, що передбачає оцінювання ефективності функціонування пасажирської транспортної системи внутрішньоміського сполучення за рядом показників, які у сукупності утворюють інтегральний критерій.

Показники економічної ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту повинні всебічно характеризувати явища та процеси, що відбуваються в ній.

Для оцінювання економічної ефективності функціонування міської пасажирської транспортної системи доцільно використовувати показники, які можна умовно поділити на такі групи (таблиця 2):

- 1) показники, що характеризують процес перевезення пасажирів;
- 2) показники, що характеризують рівень забезпеченості транспортними засобами, стан та їх використання;
- 3) показники, що характеризують використання матеріальних ресурсів;
- 4) показники, що характеризують використання трудових ресурсів;
- 5) показники, що характеризують економічну ефективність;
- 6) показники, що характеризують транспортну інфраструктуру.

Таблиця 2

Показники економічної ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту

Група показників	Назва показника	Одиниці виміру	Порядок розрахунку
1	2	3	4
Показники, що характеризують процес перевезення пасажирів	Кількість перевезених пасажирів (P_{tr})	пасажир	-
	Пасажирооборот (P)	пас. км	$Pt = P_{tr} \cdot D$, де P_{tr} – кількість перевезених пасажирів; D – відстань перевезення
	Рівень транспортної забезпеченості населення (T_{pl})	-	$T_{pl} = P_{tr} / Pl$, де P_{tr} – кількість перевезених пасажирів; Pl – чисельність населення
	Пасажирооборот на одну особу ($P1_{pl}$)	пас. км/ос	$P1_{pl} = P/Pl$, де P – пасажирооборот; Pl – чисельність населення
	Пасажирооборот на 1 кв. км ($P1s$)	пас. км/кв. м	$P1s = P/S$, де P – пасажирооборот; S – площа території
	Ефективність забезпечення пасажироперевезень (середньодобова кількість перевезених одиницею випущеного на лінію рухомого складу) (E_{tr})	пасажир	$E_{tr} = P_{tr} / Q_v/365$, де P_{tr} – кількість перевезених пасажирів; Q_v – кількість транспортних засобів
Показники, що характеризують рівень забезпеченості транспортними засобами, стан та їх використання	Транспортна озброєність (T_a)	од./ос.	$T_a = Q_v/Pl$, де Q_v – кількість транспортних засобів; Pl – чисельність населення
	Рівень насиченості транспортом (T_s)	од./кв. м	$T_s = Q_v/S$, де Q_v – кількість транспортних засобів; S – площа території
	Ефективність забезпечення транспортної роботи (середньодобовий пробіг одиниці рухомого складу) ($L1$)	км	$L1 = L/Q_v/365$, де L – пробіг; Q_v – кількість транспортних засобів

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Показники, що характеризують використання матеріальних ресурсів	Паливоефективність перевезень (F_{ef})	кг/пас.	$F_{ef} = F / Ptr$, де F – витрати палива; Ptr – кількість перевезених пасажирів
	Паливоємність перевезень (F_c)	грн./грн	$F_c = F / E_x$, де F – витрати палива; E_x – витрати на перевезення
	Паливомісткість 1 км пробігу ($F1$)	кг/км	$F1 = F / L$, де F – витрати палива; L – довжина пробігу
	Енергоефективність перевезень ($EnEf$)	кВт·год/пас.	$EnEf = ElEx / Ptr$, де $ElEx$ – витрати електроенергії; Ptr – кількість перевезених пасажирів
	Енергомісткість перевезень (Enc)	грн/грн	$Enc = ElEw / E_x$, де $ElEw$ – витрати електроенергії; E_x – витрати на перевезення
	Енергомісткість 1 км. пробігу ($En1$)	кВт·год/км	$En1 = ElEx / L$, де $ElEx$ – витрати електроенергії; L – довжина пробігу
Показники, що характеризують використання трудових ресурсів	Ефективність використання трудових ресурсів ($MrEf$)	ос./маш.	$MrEf = E / Qv$, де E – кількість працівників; Qv – кількість транспортних засобів у русі
Показники, що характеризують економічну ефективність	Рівень витрат на 1 пасажир ($Ex1$)	грн	$Ex1 = E_x / Ptr$, де E_x – витрати на перевезення; Ptr – кількість перевезених пасажирів
	Рівень доходів на 1 пасажир ($In1$)	грн	$In1 = In / Ptr$, де In – доходи від перевезень; Ptr – кількість перевезених пасажирів
	Рентабельність перевезення одного пасажир ($P1p$)	%	$P1p = (In1 - Ex1) / Ex1$ де $In1$ – рівень доходів на 1 пасажир; $Ex1$ – рівень витрат на 1 пасажир

1	2	3	4
	Рентабельність перевезень ($Prtr$)	%	$Prtr = Pr/Ex \cdot 100\% = (In-Ex)/Ex \cdot 100\%$, де Pr – прибуток від перевезень; In – доходи від перевезень; Ex – витрати на перевезення
	Рівень покриття витрат доходами (Rex)	%	$Rex = In/Ex \cdot 100\%$ де In – доходи від перевезень; Ex – витрати на перевезення
	Рівень доходності перевезень (Pt)	грн/км	$Pt = In'/Q$, де In' – доходи від реалізації квитків; Q – обсяг транспортної роботи
	Рівень витратності перевезень (Et)	грн/км	$Et = Eo/Q$, де Eo – експлуатаційні витрати; Q – обсяг транспортної роботи.
	Ефективність експлуатаційної роботи ($OpEf$)	%	$OpEf = Pt/Et \cdot 100\% = In'/Eo \cdot 100\%$, де Et – рівень витратності перевезень; In' – доходи від реалізації квитків; Eo – експлуатаційні витрати.
Показники, що характеризують транспортну інфраструктуру	Експлуатаційна довжина шляхів сполучення (Ol)	км	–
	Шляхи сполучення на 1 пас. ($Ol1$)	км/ос.	$Ol1 = Ol/Ptr$, де Ol – довжина шляхів сполучення; Ptr – кількість перевезених пасажирів.
	Пасажирів на 1 км шляхів сполучення ($P1$)	ос./км	$P1 = Ptr/Ol$, де Ptr – кількість перевезених пасажирів; Ol – експлуатаційна довжина шляхів сполучення
	Насиченість транспортною мережею (Tn)	км/кв. м	$Tn = Ol/S$, де Ol – експлуатаційна довжина шляхів сполучення; S – площа території

Отже, основними показниками економічної ефективності функціонування транспортної системи міста є: пасажирооборот, середньодобова кількість перевезених пасажирів одиницею рухомого складу, транспортна озброєність, паливомісткість, енергомісткість, рентабельність перевезень, кількість перевезених пасажирів на 1 км шляхів сполучення та інші.

Висновки і пропозиції. Ефективність є узагальнюючою характеристикою функціонування транспортної системи міста. Економічна ефективність функціонування системи міського пасажирського транспорту не може оцінюватися виключно за показниками рентабельності. Доцільним є застосування системи показників, які всебічно характеризують процес перевезення пасажирів.

До оцінювання ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту необхідно підходити комплексно, оскільки діяльність громадського транспорту має соціальну спрямованість та позначається на екологічному стані міста та регіону в цілому. Перспективи подальших досліджень полягатимуть у визначенні критеріїв соціальної та екологічної ефективності функціонування транспортної системи міста.

Список використаних джерел

1. Мірошник О. І. Проблема ефективного розвитку пасажирського транспорту великого міста і шляхи її розв'язання : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.02.03 / О. І. Мірошник ; Харківський державний університет. – Х., 1998. – 19 с.
2. Вдовиченко В. О. Ефективність функціонування міської пасажирської транспортної системи : автореф. дис. ... канд. техн. наук : спец. 05.22.01 / В. О. Вдовиченко ; Нац. трансп. ун-т. – К., 2004. – 20 с.
3. Гульчак О. Д. Підвищення ефективності міських пасажирських перевезень на основі удосконалення організації руху автобусів : автореф. дис. ... канд. техн. наук : спец. 05.22.01 / О. Д. Гульчак ; Нац. трансп. ун-т. – К., 2005. – 19 с.
4. Мочерний С. В. Основи економічних знань : підручник / С. В. Мочерний. – 2-ге вид., уточнене. – К. : Академія, 2002. – 310 с.
5. Друкер П. Эффективное управление предприятием / Питер Ф. Друкер. – М. : Вильямс, 2008. – 224 с.
6. Економіка підприємства : навч. посіб. / В. П. Волков, А. І. Ільїн, В. І. Станкевич ; [під ред. А. І. Ільїна]. – 2-ге вид., виправл. – М. : Нове знання, 2004. – 672 с.
7. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – Вид. 2-ге, переробл. та доповн. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
8. Мельник Л. Г. Економіка підприємства: конспект лекцій : навч. посіб. / Л. Г. Мельник, О. І. Карінцева. – Суми : Університетська книга, 2004. – 412 с.
9. Шегда А. В. Економіка підприємства : підручник / А. В. Шегда. – К. : Знання, 2006. – 614 с.
10. Суть ефективності як економічної категорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net>.
11. Економічна енциклопедія : в 3 т. Т.3/ С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2002. – 950 с.
12. Мацибора В. І. Економіка сільського господарства : підручник / В. І. Мацибора. – К. : Вища школа, 1994. – 415 с.
13. Ожерельев О. Л. Совершенствование производственных отношений / О. Л. Ожерельев. – М. : Экономика, 1986. – 255 с.
14. Ребрин Ю. И. Основы экономики и управления производством / Ю. И. Ребрин. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2000. – 145 с.
15. Иванух Р. А. Справочник экономических показателей сельского хозяйства / Р. А. Иванух, М. М. Пантелейчук, И. В. Попович. – К. : Урожай, 1988. – 216 с.
16. Даниленко А. С. Розвиток підприємства в АПК України / А. С. Даниленко. – Л. : ІРДНАН України, 1997. – 24 с.
17. Кованов С. И. Экономические показатели деятельности сельскохозяйственных предприятий / С. И. Кованов, В. А. Свободен. – М. : ВО “Агропромиздат”, 1991. – 216 с.

18. Легоминов А. И. Экономическая интенсификация производства в колхозах и совхозах / А. И. Легоминов. – Л. : ПО “Агропромиздат”, 1990. – 167 с.
19. Петренко И. Я. Экономика сельскохозяйственного производства / И. Я. Петренко, П. И. Чужин. – Алма-Ата : Кайнар, 1992. – 560 с.
20. Покропивний С. Ф. Підприємство, стратегія, організація, ефективність : навч. посіб. / С. Ф. Покропивний, В. М. Калош. – К. : КНЕУ, 1997. – 244 с.
21. Савченко В. Н. Продовольчий комплекс міста (теорія, практика, проблеми управління) / В. Н. Савченко. – К. : Наук. думка, 1986.
22. Самуэльсон П. А. Экономика : учеб. пособие / П. А. Самуэльсон, В. Д. Нордгауз ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2000. – 600 с.
23. Pareto V. Traiffi de sociologie gimurale // Pareto V. Oeuvres complntes. Geimve, 1968. T. XII, Pareto, Vilfredo, Cours d'Économie Politique: Nouvelle édition par G.-H. Bousquet et G. Busino, Librairie Droz, Geneva, 1964, p. 299-345.
24. Поняття ефект і ефективність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.readbook.com.ua/book/6/104/.
25. Майталь М. Экономика для менеджеров, десять инструкций для руководителей / М. Майталь. – М. : Дело, 1996. – 246 с.
26. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник / В. Г. Андрійчук. – 2 -ге вид., доповн. і переробл. – К. : КНЕУ, 2002. – 624 с.
27. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://bse.sci-lib.com>.
28. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vedu.ru/bigencdic/73147>.
29. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://mirslouvrei.com/content_eco/jekonomicheskaja-jeffektivnost-54603.html.
30. Дончак Л. Г. Сутність ефективності як економічної категорії [Електронний ресурс] / Л. Г. Дончак. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Economics/42425.doc.htm.
31. Тарасевич В. Н. Эффективность общественного производства: сущность, механизм роста / В. Н. Тарасевич. – К. : Высшая шк., 1991. – 189 с.
32. Березівський П. С. Ефективність виробництва і формування ринку продукції скотарства в Карпатському регіоні / П. С. Березівський. – Львів : Українські технології, 1998. – 256 с.
33. Кристопчук М. Є. Соціально-економічна ефективність пасажирської транспортної системи приміського сполучення : монографія / М. Є. Кристопчук. – Рівне : НУВГП, 2012. – 158 с.
34. Александров Л. А. Организация управления на автомобильном транспорте : учебник для вузов / Л. А. Александров, Р. К. Козлов. – М. : Транспорт, 1985. – 264 с.
35. Пассажирские автомобильные перевозки / В. А. Гудков, Л. Б. Миротин, А. В. Вельможин, С. А. Ширяев. – М. : Горячая линия-телеком, 2006. – 448 с.
36. Пассажирские автомобильные перевозки : учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности «Эксплуатация автомобильного транспорта» / [Л. Л. Афанасьев, А. И. Воркут, А. Б. Дьяков, Л. Б. Миротин, Н. Б. Островский] ; под ред. Н. Б. Островского. – М. : Транспорт, 1986. – 224 с.
37. Спирин И. В. Городские автобусные перевозки / И. В. Спирин. – М. : Транспорт, 1991. – 238 с.

РОЗДІЛ 4. МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ, ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ

УДК 657

О.Ю. Редько, д-р. екон. наук

Національна академія статистики, обліку і аудиту, м. Київ, Україна

ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО АУДИТУ. МІФИ ТА РЕАЛ

А.Ю. Редько, д-р. екон. наук

Национальная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, Украина

ИНСТИТУАЛИЗАЦИЯ УКРАИНСКОГО АУДИТА: МИФЫ И РЕАЛ

O.Y. Red'ko, Doctor of Economics, Academic

The National Academy of Statistics, Accountancy and Auditing, Kyiv, Ukraine

INSTITUTIONALIZATION OF UKRAINIAN AUDIT. MYTHS AND REAL

У статті критично розглядається теза щодо інституалізації українського аудиту. Екстраполюються ознаки інституції з погляду теорії «неоінституціоналізму» на практику вітчизняного професійного аудиту. Виокремлюються критичні точки розвитку аудиту в Україні та ставляться завдання для наукового забезпечення розвитку професійного аудиту в країні.

Ключові слова: аудит, інституалізація, професійний аудит.

В статье критически рассматривается тезис относительно институализации украинского аудита. Экстраполируются признаки институции с точки зрения теории «неоинституционализма» на практику отечественного профессионального аудита. Выделяются критические точки развития аудита в Украине и ставятся задания для научного обеспечения развития профессионального аудита в стране.

Ключевые слова: аудит, институализация, профессиональный аудит.

This paper critically examines the thesis of institutionalizing Ukrainian audit. Extrapolated signs institution in terms of the neoinstitutional theory at national professional practice audit. Distinguished the critical points of the audit in Ukraine and tasks for scientific support professional audit's development in the country.

Keywords: Audit, institutionalization, professional audit

Постановка проблеми. Український аудит все ще знаходиться на стадії формування та становлення. Міжнародні виклики глобалізації та капіталізму у стилі «караоке» не торкаються вітчизняного аудиту. Навпаки, існують загрози монополізації аудиторської діяльності, її «одержавлення» та приватизації професійною олігополією. На жаль, вчене співтовариство дуже далеко відійшло від проблем теорії та практики вітчизняного аудиту. Тому слід виокремити актуальні питання створення дійсно інституту українського аудиту на ґрутовній наковій основі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Сучасна інституційна парадигма, засновниками якої постали Т. Веблен, Д. Коммонс, У. Мітчелл [1; 2], спонукає до глибокого осмислення реальних процесів функціонування економічних систем через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, правових та економічних відносин. Та лише в роботі В.В. Панкова проведено інституційний аналіз і теоретичне обґрунтування формування інститутів обліку та аудиту як важливих інструментів ринкової інфраструктури на теренах Російської Федерації [3], та зроблений аналіз ознак інституційності бухгалтерського обліку в Україні В.М. Жуком [4]. Проте все ще відкритим залишається питання щодо впливу процесів глобалізації на становлення інституту незалежного аудиту в Україні.

Мета статті – осмислення та також визначення специфіки інституційного оформлення професійного незалежного аудиту в Україні як важливої складової ринкової інфраструктури.

Виклад основного матеріалу. У світі дійсно є усі ознаки глобалізації. Існують антагонізми між Півднем та Північчю, інтернаціоналізується розподіл та використання трудових

та інших ресурсів. Міжнародні принципи превалюють над національними методиками. Для закріплення цих та інших тенденцій з'являються різні новітні теорії, які намагаються якимось чином пояснити чи обґрунтувати явища глобалізації. Одна з них – теорія інституціоналізму та неоінституціоналізму. Виокремлюються певні професійні, соціальні та функціональні структури, які отримують назву інститутів. Що це дає науці або практиці? На нашу думку – нічого. Розуміння того, що, наприклад, мафія – це певний інститут, аж ніяк не впливає на необхідність або на зміну методів боротьби з нею. Спроба інституалізації системи бухгалтерського обліку з боку IFAC практично не змогла протидіяти економічній та інформаційній кризі та не змогла запобігти колосальному падінню довіри до фінансової звітності та бухгалтерській професії у західному суспільстві. Так би мовити «інститут шахрайства» переміг «інститут бухобліку». Нині актуалізується науковий шум навколо аудиту, який намагаються втиснути в поняття «інститут». Не сперечаючись щодо причин або доцільності таких підходів, розглянемо, а чи є зокрема український аудит дійсно певною інституцією. У своїй монографії [4] В.М. Жук досить ґрунтовно дослідив ознаки інституту, виокремивши 5 його складових: неформальна (звички, стереотипи, ментальність), формальна (Закони, "правила гри"), організаційна (фірми, професійні об'єднання), державна (уряд, галузеві міністерства, відомства), наддержавна (міжнародні об'єднання, ОО, Євро-союз). В.Д. Якубенко зупинився на 4-х складових [5], а саме:

- 1) *соціологічна* – інститут завжди розглядається як результат соціалізації, суспільного визнання з виведенням мікроявищ та процесів на макрорівень;
- 2) *правова* – інститут пов'язується з організаційним та правовим оформленням забезпечених легітимністю явищ;
- 3) *економічна* – інститут розглядається як певна сфера, межі існування та підґрунтя отримання специфікованих форм доходу;
- 4) *соціопсихологічна* – будь-який інститут з усією соціальною наповненістю не позбавлений природних, психобіологічних засад, що сприяють адаптації інститутів до зміни середовища.

Реально інститут реалізується через законодавчу легалізацію правил та норм професійної діяльності; державне та суспільне визнання результатів його діяльності; добровільне дотримання професійних етичних норм всіма членами інституту. Спробуємо екстраполювати ці ознаки на український аудит.

Перше. Українська ментальність (звички, стереотипи) сприймає аудит лише як форму контролю, який на відміну від державного не несе в собі каральної функції. Рівень довіри до результатів аудиту вкрай низький. Це обумовлено нерозумінням суспільством принципу професійної незалежності на тлі оплати послуг аудитора керівництвом об'єкта перевірки. Опитування вищого управлінського персоналу, проведені автором у 2002-2006 рр., свідчать, що незалежний професійний аудит в очах керівників не асоціюється взагалі з інституцією, а вбачається як ревізія на госпрозрахунку.

Друге. Аудит легалізований близько 20 років тому. Суспільство звикло до цього терміна і почало його застосовувати замість терміна «контроль». Про це свідчить безліч «аудитів» – від «електроаудиту» та «аудиту якості» до «комплаєнс-аудиту».

Третє. Форма доходу нічим не відрізняється від доходу від надання послуг. З огляду на специфіку діяльності, аудит часто асоціюється з консалтингом або кризовим менеджментом, особливо це стосується внутрішнього аудиту.

Четверте. Вітчизняний аудит поки що не в змозі адаптуватися до змін у економічному середовищі. При аудиті фінансової звітності аудитор майстерно оминають висловлювання про безперервність функціонування об'єкта перевірки. Про це свідчать факти хоча б того, що всі проблемні або збанкрутілі банки мали позитивний або умовно-позитивний аудиторський висновок.

Таким чином, ми не можемо поки що визнати українській аудит як певну інституцію, хоча деякі ознаки такої він має. В чому ж проблема?

По-перше, у відсутності попиту суспільства на аудиторські послуги. На сьогодні головними користувачами аудиторського висновку та його закритої частини – аудиторського звіту (листа до менеджменту) є не пересічний акціонер (як на Заході), а в першу чергу керівництво об'єкта перевірки (насамперед головний бухгалтер), потім – мажоритарний власник, потім – державні органи виконавчої влади та державні фіскальні органи. Пересічний акціонер або просто громадянин не відчуває потреби у прозорій фінансовій звітності господарських товариств, у оцінці екологічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання. В суспільстві, не без підстав, немає довіри нікому, у тому числі й аудиторам. А в умовах тотальної корумпованості та кримінальності економічних відносин у країні, відсутності незалежної судової системи, чесність та об'єктивність аудитора впадають у суперечність з практикою суспільного життя. Трансцендентальність українського аудиту в намаганні якимось чином поєднати правду з конфіденційністю, з одного боку, та повна економічна залежність від лояльності замовника до аудиторської фірми з другого, зводять нанівець усі задекларовані принципи незалежного аудиту. Практично, зовнішній аудит в Україні дуже швидко перетворюється у аудит внутрішній, що обслуговує конкретні корпоративні інтереси системного замовника.

По-друге, глобалізація приходить в Україну зовні, перш за все через нав'язування різних стандартів та правил від міжнародних організацій. Але підстав для прагматики застосування таких стандартів у країні поки що не існує, хоча б з огляду на відсутність ринкових умов. Типовий приклад – діяльність Національної комісії з регулювання ринку цінних паперів та фондового ринку. Може хтось і бачив такий ринок в Україні, але Комісія вже запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності, яку незрозуміло яким чином повинен підтвердити незалежний аудитор. На сьогодні існує парадокс в аудиторській практиці, коли аудитори підтверджують звітність начебто складену за МСФЗ, хоча вона реально складена за П(С)БО, це розуміють в Комісії. Тобто бажання «бути глобалізованим» або «бути такими як там, на Заході» превалює над здоровим глуздом. Це наслідок синдрому містечковості. Але ж і сама аудиторська спільнота (тобто інститут аудиту) аж ніяким чином на це не реагує, а намагається пристосуватися не до змін у суспільстві (яких не бачить), а до бажань державного регулятора (або реального замовника обов'язкового аудиту звітності).

Обмеження обсягу статті не дозволяють більш ширше висвітлити ці та інші проблеми інституалізації українського аудиту. Тому зосередимося на визначенні актуальних проблем теорії та практики незалежного аудиту в Україні.

На нашу думку, сьогодні вітчизняний аудит страждає від невирішеності двох проблем:

1. Невизначеності замовника аудиторських послуг.
2. Наукового забезпечення аудиторської практики.

У країні на будь-якому рівні – від держави до пересічного практикуючого аудитора, відсутня визначеність щодо чийх інтересів працює аудитор. Зазвичай виокремлюють такі групи користувачів результатами аудиту: акціонери (власники), менеджмент, держава, інвестори, кредитори, профспілки, суспільство. В Україні аудиторам більш менш зрозумілі інтереси менеджменту та держави. А от щодо інтересів інших користувачів – повна невизначеність. Невизначеність інтересів замовника породжує загадковий аудиторський висновок щодо того, чи перевірена фінансова звітність «в усіх суттєвих аспектах відповідає прийнятій концептуальній основі її подання та розкриття». При цьому ніхто з користувачів не знає, що то за концептуальна основа та що є суттєвими (та для кого) аспектами. В цьому сенсі вітчизняна наука заборгувала суспільству з визначен-

ням прагматичної місії сучасного незалежного аудиту. І не дивно, що користувач не може на підставі такого висновку прийняти будь-яке розумне управлінське рішення.

На наш погляд, актуальним є проведення наукових досліджень інформаційних потреб користувачів аудиторського висновку в контексті прагматики управлінських рішень.

Шкутильгає і наукове забезпечення аудиторської практики. З огляду на значну кількість дисертацій з обліку та аудиту, до цього дня немає обґрунтованої відповіді на такі важливі питання:

- Що є критеріями достатності та відповідності доказової бази аудиторського судження?
- З чого починається (закінчується) суттєва невідповідність даних обліку та звітності?
- Як обрати той чи інший вид аудиторського висновку та чи має право на життя відмова від висновку?
- Які критерії ефективності внутрішнього контролю (аудиту), системи бухобліку та управління в цілому?
- За якими критеріями обирати масштаб аудиторської вибірки?
- Що є предметом виключно особистого професійного судження людини-аудитора, а де слід використовувати виключно фактографічну інформацію?
- Що є метою перевірки: зменшення інформаційної невизначеності замовника аудиту? Надання впевненості (в чому, до речі?) замовникові?
- Що робити з виявленими фактами шахрайства та обману з боку власників та менеджменту?
- Що є інтересом суспільства до об'єкта аудиторської перевірки?
- Де межі конфіденційності та щодо яких фактів чи показників?
- Яка ступінь публічності аудиторського висновку та його інформаційності?
- Яка роль професійних організацій у відповідальності за професію? Як організувати громадський нагляд за аудиторською діяльністю?

Ми окреслили лише незначне коло питань, навіть не торкнувшись практики вибору набору методів та процедур перевірки залежно від мети аудиту, проблеми визначення якості аудиторських послуг та ін.

Висновок. На нашу думку, ще рано визначати український аудит як інституцію. Не склався ринок аудиторських послуг. Йде процес його монополізації та певного одержавлення. Вітчизняній ученій спільноті вкрай необхідно повернутися обличчям до проблем аудиторської практики, хоча б через адаптацію вимог стандартів IFAC до вітчизняних умов ведення бізнесу, ментальності суспільства та політики держави у сфері економіки. Якнайшвидше вирішення актуальних проблем аудиту надасть змогу позиціонувати останній як суспільний інститут, що і буде певним чином відповідати викликам процесів глобалізації.

Список використаних джерел

1. Веблен Т. Теория праздного класса: экономическое исследование об институтах: Пер. с англ. / Т. Веблен. – М.: Прогресс, 1984. – 368с.
2. Веблен Т. Почему экономическая наука не стала эволюционной дисциплиной? / Т. Веблен // Истоки: из опыта изучения экономики как структуры и процесса. – М.: ГУ ВШЭ, 2006. – 533с.
3. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: [учебное пособие] / В.В. Панков. – М.: «ИнформБюро», 2011. – 168с.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Монографія. / В.М.Жук.-К.: НІНЦ ІАЕ, 2009.-648с.
5. Якубенко В.Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці: [монографія] / В.Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252с.

УДК 657.6.657.432

Н. М. Проскуріна, д-р екон. наук

Запорізький національний університет, м. Запоріжжя, Україна

ВЕКТОРИ СТВОРЕННЯ ІМІДЖУ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ**Н. М. Проскурина**, д-р экон. наук

Запорожский национальный университет, г. Запорожье, Украина

ВЕКТОРЫ СОЗДАНИЯ ИМИДЖА АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ**N. M. Proskurina**, Ph.D.

Zaporizhzhya National University, Zaporozhye, Ukraine

VECTORS OF CREATING AN IMAGE OF AN AUDIT COMPANY

Імідж є визначальним фактором потенційного фінансового успіху аудиторської фірми. Створення позитивного іміджу аудиторської фірми пов'язано з дотриманням високого рівня якості аудиторських послуг, який забезпечують як керівник аудиторської фірми, так і її працівники. Саме етичні норми професійної поведінки аудиторів, і перш за все їх професійна незалежність, є фундаментом самої професії.

Ключові слова: аудиторська діяльність, етика, етичний механізм.

Имидж является определяющим фактором потенциального финансового успеха аудиторской фирмы. Создание положительного имиджа аудиторской фирмы связано с соблюдением высокого уровня качества аудиторских услуг, которое обеспечивают как руководитель аудиторской фирмы, так и ее работники. Именно этические нормы профессионального поведения аудитора, и в первую очередь их профессиональная независимость, являются фундаментом самой профессии.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, этика, этический механизм.

An image is the determinatives of potential financial success of auditing firm. Producing a positive image of auditing firm is related to the observance of high level of quality of public accountant services, that is provided by both the leader of auditing firm and it workers. Exactly ethic codes of professional conduct of public accountant, and first of all their professional independence, are foundation of profession.

Key words: public accountant activity, ethics, ethic mechanism.

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин визначальним фактором фінансової стабільності й економічного благополуччя аудиторських фірм стає ринок, а точніше – користувачі інформації, відносно якої аудитори виказують неупереджену незалежну думку щодо її достовірності. Зовнішні умови функціонування аудиторських фірм дуже мінливі. Різноманітність зовнішніх впливів знаходить своє вираження в позиції суспільства відносно суб'єкта господарювання і тому надзвичайно важливим моментом для аудиторських фірм стає формування свого власного іміджу.

На жаль, як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі питанню формування іміджу аудиторської фірми приділено недостатньо уваги, що пояснюється, перш за все, складністю цього виду підприємницької діяльності, а також різноманітністю методичних прийомів, які використовуються різними аудиторськими фірмами. Проте в сучасних умовах господарювання сприятливий імідж є важливим фактором конкурентоспроможності аудиторської фірми і недостатня увага до його формування і підтримання суттєво звужує їх можливості на ринку аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Закономірності формування іміджу підприємства як важливішого чинника його конкурентоспроможності були предметом уваги багатьох західних фахівців, а саме: Уотермен Р., Блек С., Даніелс Д., Друкер П., Котлер Ф., Коно Т., Роджерс Е., Фостер Р., Якокка Л.

Дослідженню проблем іміджу професії аудитора в контексті професійної етики аудиторів присвячені праці зарубіжних учених, зокрема, Аренса Е., Адамса Р., Дефліза Ф., Дженіка Г., Лоббека Дж., Кармайкла Д., О'Рейллі В., Хірша М. та ін. Заслужовують на увагу також результати досліджень російських учених: Бичкової С., Данилевського Ю., Камишанова П., Подольського В., Скобари В., Соколова Я., Сотникової Л., Суйца В., Терехова О., Шеремета О. та ін.

Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми етики в аудиті зробили такі вітчизняні вчені, як Білуха М., Бутинець Ф., Дорош Н., Костирко Р.,

Кузьмінський А., Петрик О., Редько О., Рудницький В., Пилипенко І., Шевчук В., Усач Б. та ін.

Проте ця проблема не є для вказаних авторів предметом спеціального вивчення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Успішна діяльність аудиторських фірм базується не лише на економічній основі, але й на етичній. Як неприпустимо порушувати загальноприйняті правила підприємництва в комерції, так неприпустимо порушувати й правила ділового етикету. Отже, надання професійних послуг неможливо без дотримання принципів ділової етики, як виду етики, що дієво впливає на проблему соціально-відповідальної поведінки.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження та аналіз підходів до створення іміджу аудиторської фірми, формування на підставі їх узагальнення етичних норм професійної поведінки персоналу аудиторської фірми.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах ринкових відносин основним показником успіху діяльності будь-якого підприємства є прибуток. Рівень прибутку, у свою чергу, залежить від багатьох факторів, включаючи такий нематеріальний актив, як репутація підприємства. Основою створення репутації підприємства є створення позитивного іміджу. Саме наявність позитивного іміджу є важливою додатковою конкурентною перевагою, яка дозволяє власникам підприємства не тільки користатися можливостями або вдаватися до можливостей одержання додаткових інвестиційних джерел, але й підвищувати ціни на продукцію та ринкову вартість підприємства.

Імідж – англійське слово, що означає «образ», «ореол» [1, с. 198]. У літературі зустрічається безліч визначень цього поняття, наведемо деякі з них. Імідж – це:

- репутація фірми, добре ім'я, психологічний образ, що складається у клієнтів, партнерів, громадськості [2, с. 208];
- цілеспрямовано або стихійно створена форма відображення об'єкта у свідомості людей [3, с. 12];
- стійке уявлення про особливості, специфічні якості і риси, характерні для цього явища [4, с. 234];
- сформований у масовій свідомості і такий, що має характер стереотипу, емоційно окреслений образ кого-небудь, чого-небудь [5];
- це образ-уявлення, який методом асоціацій наділяє об'єкт додатковими цінностями (соціальними, естетичними, психологічними та ін.), не обґрунтованими в реальних властивостях самого об'єкта, але які мають соціальну значущість для того, хто сприймає такий образ [6, с. 123];
- підсумок адекватного сприйняття організації, її керівника, персоналу, політики або діяльності [7, с. 65].

Тобто імідж – це психологічний образ, загальне враження про який-небудь об'єкт, яке містить у собі відмітні ознаки й створюється цілеспрямовано або стихійно. Він може бути оцінений (наприклад, позитивний імідж), але оцінку як обов'язковий елемент у себе не включає. Прообразом іміджу є будь-який суб'єкт, яким може бути людина, організація, колектив, група або предмет [3, с. 12]. Імідж здатний впливати на емоції людей. Фактори, від яких він залежить, можуть мінятися, отже, сам імідж здатний видозмінюватися під впливом обставин, будь-якої нової інформації про підприємство, і в кінцевому результаті залежить від кожного працівника. Тобто імідж безпосередньо залежить від професійної кваліфікації співробітників підприємства, моральної атмосфери в колективі.

Імідж підприємства виникає в результаті сприйняття громадськістю інформації, яку генерує сама організація. Він може бути позитивним, негативним або нечітким [5, с. 101]. При створенні позитивного іміджу підприємства необхідно враховувати такі характеристики: образ керівника, образ персоналу, соціальний імідж фірми, імідж по-

слуг, ділову культуру фірми та її стиль, соціально-психологічний клімат, корпоративну культуру, зовнішню атрибутику (корпоративний дизайн, фірмовий стиль, візуальний імідж фірми). Для ефективної діяльності підприємство має визначити мету – досягти сприятливого іміджу та лояльності клієнтів.

Для виконання обов'язків, покладених на аудиторську фірму Законом України «Про аудиторську діяльність», кожний працівник аудиторської фірми зобов'язаний дотримуватися етичних принципів, які містять у собі: чесність і порядність, об'єктивність, професійну компетентність і належну старанність, конфіденційність і професійне поведіння.

Ці етичні принципи перераховані в Кодексі етики Міжнародної федерації бухгалтерів, що встановлює норми поведінки аудиторів і висуває фундаментальні принципи, яких повинні дотримуватися аудитори для досягнення загальних цілей. При цьому характерною рисою професії аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю, що охоплює не тільки безпосередньо клієнтів, але й кредиторів, державу, роботодавців, працівників, інвесторів, інших осіб ділового й фінансового кола, які покладаються на об'єктивність і чесність аудитора з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності. Така довіра з боку суспільства покладає на аудитора відповідальність перед інтересами громадськості.

У такому привілейованому положенні аудитори зможуть залишатися доти, доки будуть надавати свої послуги на належному рівні, що й свідчитиме про те, що довіра суспільства цілком обґрунтована. Отже, аудитори насамперед повинні бути зацікавлені у тому, щоб довести до користувачів, що аудиторські послуги відповідають високому рівню якості й надаються відповідно до етичних вимог, покликаними забезпечити такий рівень. Зокрема, відповідно до Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів мета цієї професії полягає у наданні послуг відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, у досягненні ефективних результатів діяльності, а також у задоволенні суспільних інтересів. Усвідомлюючи ці цілі, кожний працівник аудиторської фірми повинен створювати й підтримувати ділову репутацію своєї фірми, уникаючи будь-яких дій, які можуть дискредитувати її.

Професійні послуги, як правило, припускають високий ступінь індивідуалізації виконуваних робіт. Надання професійних послуг припускає також і тісну особисту взаємодію із клієнтом. Таким чином, обидві ці характеристики (індивідуалізація й контакт із клієнтом) вимагають, щоб в аудиторській фірмі працював висококваліфікований персонал, який є основою успіху будь-якого бізнесу. В аудиті тим більше, тому що "товаром" аудиторської фірми є професіоналізм, досвід, накопичені знання її працівників. До того ж те, що аудиторська фірма продає своїм клієнтам саме цей "товар" швидше за все, не послуга самої фірми, а послуга окремих особистостей, ланок складної системи (або команд таких особистостей).

Імідж аудиторської фірми – це фактор довіри клієнтів до фірми та її професійних послуг, фактор поліпшення фінансового стану її клієнтів, тобто це фактор процвітання або занепаду для самої аудиторської фірми та її працівників. Імідж аудиторської фірми залежить не тільки від якості наданих нею послуг, але й від наявності у неї соціальної відповідальності, тих форм діяльності, які суспільство визначає позитивними, що відповідають нагальним суспільним інтересам. Імідж створюється цілеспрямованими зусиллями у сфері «public relations», у сфері реклами, відносин із клієнтами, поведінки, формування й підтримки репутації [8, с. 134]. Імідж – тендітне явище: достатньо клієнту отримати один раз неякісні аудиторські послуги або зіткнутися з неетичною поведінкою працівників аудиторської фірми, як її репутація в очах клієнта різко падає, і він, як правило, приймає рішення щодо припинення ділових відносин з аудиторською фірмою. Отже, імідж аудиторської фірми в цілому складається з іміджу кожного конкрет-

ного її працівника. Саме імідж залучає в аудиторську фірму нових клієнтів, у той час, як репутація постачальника якісних послуг змушує їх туди вертатися.

Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів визначає фундаментальні принципи, яких повинен дотримуватися у своїй роботі аудитор, і встановлює етичні норми його поведінки. У той же час вони не визначають конкретні механізми забезпечення якості аудиторських послуг. Тобто аудиторські фірми забезпечують контроль за якістю наданих послуг через самостійне розроблення відповідних внутріфірмових стандартів аудиту. При цьому, одним з основних елементів контролю якості є кадрова політика.

Далеко не кожний досвідчений бухгалтер здатний стати цінним працівником аудиторської фірми. Адже аудитор повинен бути не тільки обізнаним фахівцем, але ще й психологом, і дипломатом. Досить часто, приймаючи спеціаліста на роботу на підставі позитивних рекомендацій, вдало складених анкет, правильних відповідей на тестові професійні завдання – виявляється, що людина нездатна працювати в колективі або, навпаки, будучи «душею» колективу – не може знайти спільну мову з керівництвом і персоналом підприємства-клієнта.

Імідж аудиторської фірми являє собою сукупність асоціацій і вражень про фірму, які формуються у свідомості людей і пов'язуються з конкретними особистостями, а не лише колективом у цілому. Імідж будь-якого підприємства, у тому числі й аудиторської фірми, формується не тільки спрямованими на це акціями й заходами. Не менш важливе, ніж реклама й презентації, значення для іміджу має якість наданих послуг, ставлення персоналу до керівництва, клієнтів та власної діяльності [5].

При цьому можна сподіватися на те, що кожен працівник аудиторської фірми буде ставитися до виконання своїх професійних з усією мірою відповідальності й дотриманням етичних вимог, які висуваються до професії аудитора, дотримуючись їх без будь-якого тиску й санкцій з боку керівництва аудиторської фірми. Але все ж таки, відповідні вимоги до персоналу аудиторської фірми доцільно оформити документально, наприклад, у вигляді внутріфірмового стандарту. Наявність внутріфірмового стандарту дозволить полегшити процедуру впровадження етичних вимог в аудиторській фірмі, тому що надасть можливість кожному працівникові аудиторської фірми, у тому числі й новим кадрам, ознайомитися з усіма етичними вимогами і наслідками їхнього невиконання. Крім того, це виключить (або принаймні знизить) імовірність появи ситуацій, коли персонал аудиторської фірми буде ігнорувати етичні норми професійної поведінки, або їхнє недотримання буде викликано в результаті помилок чи відсутності порозуміння.

Стосовно вимог до етичних норм професійної поведінки персоналу аудиторської фірми, то вони, на наш погляд, можуть зводитися до наступного:

1. Сумлінно виконуючи професійні обов'язки, персонал аудиторської фірми повинен:
 - демонструвати етичну поведінку;
 - формувати відносини із клієнтами на принципах довіри, партнерства, взаємної вигоди, поваги;
 - дотримуватися професійної манери поведінки та правил ділового етикету;
 - дотримуватися ділового стилю в одязі й макіяжі;
 - не допускати впливу особистих інтересів або інтересів інших осіб, якщо ці інтереси не збігаються із завданнями й принципами клієнта;
 - ефективно використовувати робочий час;
 - прагнути створювати сприятливе враження про фірму в цілому, усвідомлюючи, що особистим позитивним іміджем формує прихильність клієнтів до своєї фірми й забезпечує тим самим подальший успіх ділових контактів.

2. Створюючи й підтримуючи гарну ділову репутацію аудиторської фірми, її персонал зобов'язаний:

- дотримуватися розроблених в аудиторській фірмі принципів незалежності;
- утримуватися від дій, які можуть дискредитувати гарну ділову репутацію фірми;
- виконувати доручену роботу з ініціативою, творчістю й у встановлений строк;
- демонструвати свою об'єктивність, професіоналізм, неупередженість;
- орієнтуватися на конструктивний результат, прагнути до запобігання або швидкого вирішення конфлікту, спірного положення, досягненню домовленості, згоди;
- персонал фірми, виконуючи аудит на підприємстві клієнта, вправі відповідати на питання клієнта, які не вимагають додаткового вивчення, не викликаючи в клієнта сумнівів у своїй компетентності.

3. Виконуючи професійні обов'язки персонал аудиторської фірми повинен пам'ятати про те, що:

- робота повинна бути виконана відповідно до програми аудиту, а отримані результати оформлені відповідним чином згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту та внутріфірмових стандартів;
- діючи в інтересах клієнта, слід надавати тільки ті послуги, які відповідають його професійній компетенції й виходячи з конкретних умов договору на аудиторські послуги або завдання від керівника аудиторської групи;
- в телефонних розмовах повинна проявлятися зацікавленість у клієнті, неприпустимим є прояв зневаги до клієнта;
- при наданні послуг повинні бути в обов'язковому порядку зроблені посилання на законодавчі й нормативні акти. Крім того, клієнт повинен бути попереджений про наявність (якщо такий факт має місце) конфлікту інтересів (коли норма закону або іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів або різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків, наприклад, платників податків і контролюючих органів, внаслідок чого можливе ухвалення рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу).

4. Виконуючи професійні послуги персонал аудиторської фірми не повинен:

- втручатися в діяльність підприємства-клієнта і брати на себе відповідальність за рішення, які необхідно прийняти керівництву клієнта;
- розсилати клієнтам ксерокопії статей, консультацій зі спеціалізованих видань;
- при наданні послуг посилалися на консультації інших незалежних фахівців, тому що тим самим підривається авторитет фірми.

5. Відносно інформації про діяльність клієнта персонал аудиторської фірми повинен:

- дотримуватися комерційної таємниці, конфіденційності під час співробітництва із клієнтом і після припинення договірних відносин з ним;
- неухильно виконувати встановлені на аудиторській фірмі вимоги щодо використання інформації, отриманої від клієнта в процесі надання йому послуг, а також не використовувати її в своїх цілях, або в інтересах третіх осіб;
- не приховувати від клієнта інформацію, що виявлена в ході перевірки і яка має значення для керування, навмисно не затримувати її, не надавати недостовірну або неповну інформацію;
- утримуватися від демонстрації перед клієнтом своєї поінформованості в його справах, утрудненнях, або результатах аудиту.

6. Щодо інформації про аудиторську фірму працівники не повинні:

- обговорювати із клієнтом справи фірми: від кадрових до технологічних питань, а також інформацію про особисті й професійні якості персоналу фірми;
- допускати зауважень на адресу своїх колег;
- обговорювати із клієнтом свої побоювання або турботи, заробітну плату.

Дотримання персоналом аудиторської фірми визначених правил поряд з наявністю на фірмі професіоналів, потужного потенціалу сучасних систем управління, передових інформаційних технологій, і буде сприяти створенню іміджу потужної аудиторської фірми. Причому до професіоналів ми відносимо не тільки працівників, що володіють спеціальними знаннями у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, права, інформаційних технологій, але й тих, що можуть ними скористатися шляхом правильної побудови діалогу із клієнтом.

У свою чергу, позитивний імідж аудиторської фірми може працювати довгі роки й підтримувати підприємство у важких обставинах.

Висновки і пропозиції. Створення позитивного іміджу аудиторської фірми має відбуватися через реалізацію стратегії – сукупності заходів, спрямованих на досягнення стратегічної мети – позитивного іміджу аудиторської фірми.

Для забезпечення позитивного іміджу необхідна відповідна мотивація персоналу фірми, підтримка високого рівня якості аудиторських послуг, проведення рекламно-інформаційних заходів здатних викликати позитивні емоції громадськості, проведення заходів, що реалізують соціальну відповідальність бізнесу. Аудиторській фірмі необхідно реалізовувати дії по створенню іміджу, враховуючи їх довгостроковість, у формі стратегії: сукупності заходів, спрямованих на досягнення стратегічної мети, що дозволить максимізувати вигоди, отримані аудиторською фірмою від створеного іміджу. Способи й досвід формування іміджу в економіці розвинених країн світу утворювалися в ході природної еволюції організацій та їх зовнішнього середовища. Більшості вітчизняних аудиторських фірм ще належить осмислити цінність позитивного іміджу й реалізувати заходи щодо його створення.

Список використаних джерел

1. Семенов А.К., Набоков В.І. Основы менеджменту: підручник / А. К. Семенов, Набоков В. І. Єкатеринбург: УМЦ УПИ, 2009. – 299 с.
2. Веснин В. Р. Менеджмент: підручник / В. Р. Веснин - 3-е изд., перераб. і доп. - М: «Прспект», 2006. – 504 с.
3. Перельгина Е. Б. Психология имиджа: Учебное пособие /Е .Б. Перельгина. - М.: Аспект Пресс, 2002. – 223 с.
4. Виханский О.С. Менеджмент / О. С. Виханский, А. И. Наумов – М.: Экономистъ, 2006. – 670 с.
5. Млинців А. О. Імідж організації як фактор її конкурентоспроможності / А. О. Млинців, В. Я. Захаров // Менеджмент у Росії й за рубежом. – 2003.– №4.– С.35-44.
6. Феофанов О. А. Реклама. Новые технологии в России. /О. А. Феофанов – СПб: Питер, 2003. – 384 с..
7. Доти Д. Паблісити и паблік рилейшнз / Д. Доти. – М.: Информационно- издательский дом «Филинь», 1996 – 237с.
8. Козлова Л. Люди компанії - її головні іміджмейкери / Л. Козлова // Керування персоналом. – 2003. – №1.– С.7-11.

УДК 657.6

О.В. Царенко, д-р екон. наук, професор
Академія муніципального управління, м. Київ, Україна

КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ ВИКРИВЛЕНЬ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

О.В. Царенко, д-р экон. наук, профессор
Академия муниципального управления, г. Киев, Украина

КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ ПРИЗНАКИ ИСКАЖЕНИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

O. V. Tsarenko, Doctor of Economics, Professor
Academy of municipal management, Kiev, Ukraine

CLASSIFICATIONS DISTORTIONS IN THE ACCOUNTING AND REPORTING

У статті визначені класифікаційні ознаки основних видів викривлень в бухгалтерському обліку і звітності. Розкриті механізми здійснення викривлень. Проаналізовані методичні підходи до класифікації типів бухгалтерських помилок.

Ключові слова: викривлення, шахрайство, ризик, звітність, бухгалтерський облік, помилки, суттєвість

В статье определены классификационные признаки основных видов искажений в бухгалтерском учете и отчетности. Раскрыты механизмы осуществления мошенничества. Проанализированы методические подходы к классификации типов бухгалтерских ошибок.

Ключевые слова: искажения, мошенничество, риск, отчетность, бухгалтерский учет, ошибки, существенность.

In the articles certain classification signs of basic types of curvatures are in a record-keeping and accounting. The mechanisms of realization of curvatures are exposed. The methodical going is analysed near classification of types of book-keeping errors.

Keywords: curvature, swindle, risk, accounting, record-keeping, errors, importance

Постановка проблеми. Розвиток підприємництва в Україні в період перебудови економічного пристрою та господарських відносин відбувався в обстановці правової неврегульованості, що спричинило досить велике зростання різних економічних злочинів, у тому числі і раніше невідомих видів шахрайств. Шахрайству сприяє неадекватна або невірна оцінка нововведень в бухгалтерському обліку країни, що пов'язана зі складанням фінансової звітності за міжнародними стандартами. В результаті шахрайських дій фінансова звітність компаній може бути в суттєвому ступені викривлена. В той же час своєчасно розпізнати шахрайські дії нерідко важко, оскільки при шахрайських посяганнях здійснювані незаконні дії зовні виглядають як цілком звичайні заходи, здійснювані відповідно до встановлених правових та економічних норм. Тому виникає потреба у визначенні класифікаційних ознак основних видів викривлень в обліку.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Питаннями дослідження різноманітності підходів щодо класифікації типів бухгалтерських помилок та викривлень за різними критеріями займалися: В. Д. Андрєєв, А. Арєнс, М. П. Баришніков, М. Т. Білуха, М.Ф. Кужельний, Я. В. Петраков, А. Ж. Пшенична, В. В. Рядська, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. П. Суйц, А. Д. Шеремет та інші. У цих працях доведено, що аудит в умовах невизначеності та ризику дозволяє за допомогою економічних засобів забезпечити стійкість економічного життя. Наголошено, що форми, методи та процедури аудиту повинні удосконалюватися з метою мінімізації помилок підприємницької діяльності та запобігання негативним відхиленням, пов'язаним із зловживаннями.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відзначено, що вітчизняна наука тісно переплітається з основними напрямками та тенденціями розвитку аудиту в світовій практиці, які мали та мають суттєвий вплив на її становлення та розвиток. Разом з тим необхідно зазначити, що питання ефективності застосування процедур аудиту для візуалізації в процесі проведення аудиту класифікаційних ознак основних видів перекручень в бухгалтерському обліку, потребують детального наукового теоретичного і практичного обґрунтування. Також залишається невирішеною низка питань, пов'язаних з визначенням економічної сутності шахрайства, його місця у класифікації викривлень у обліку та фінансової звітності.

Метою статті є аналіз методичних підходів до систематизації типів бухгалтерських помилок та визначення класифікаційних ознак основних видів викривлень у бухгалтерському обліку і звітності з розкриттям механізмів здійснення викривлень.

Виклад основного матеріалу. В умовах функціонування підприємств з різними організаційно-правовими формами змінюються завдання таких основних функцій управління, як бухгалтерський облік, контроль і аналіз.

Без сучасного оперативного і достовірного бухгалтерського обліку, що відповідає вимогам законодавства неможливе ефективне функціонування ринку капіталу. Вимога достовірності фінансової звітності визначена в Законі України про бухгалтерський облік і фінансову звітність та П(С) БО: «Фінансова звітність повинна давати достовірне і повне уявлення про фінансове положення організації, фінансові результати її діяльності та зміну в її фінансовому положенні. Достовірною і повною вважається бухгалтерська звітність, сформована виходячи з правил, встановлених нормативними актами по бухгалтерському обліку».

Проблема правдивості та реальності бухгалтерського балансу була актуальною у всі часи існування подвійного запису та балансування. Ще в 1925 році професор І. Ф. Шерр в своїй книзі «Бухгалтерія та баланс» в розділі «Вуалювання балансу» відзначав необхідність «... кинути світло на таємниці балансових майстрів, що ставлять собі завданням, звичайно, через самі різні мотиви, представити в кращому або гіршому світлі положення, стан і розміри майна підприємства, і прибутковість останнього» [8, с.7]. Основним завданням собі такі «майстри» ставили «... приховати ділові факти, майнове положення або зобов'язання підприємства, затушувати їх, надати їм неясному вигляду, взагалі так перетворити майновий і результатний баланс формою або змісту, або в обох цих напрямках, що не для присвячених дійсно положення справ виявляється замаскованим, вуалированим» [1].

Сучасні «балансові майстри», переслідуючи певні інтереси, навмисно або ненавмисно часто спотворюють дані звітності, причому недосконалість методології бухгалтерського обліку, суперечності в законодавстві дозволяють залишатися викривленням непоміченими.

Мотиви для викривлення бухгалтерського обліку і фінансової звітності оцінити досить складно. Питання про те, де зникає істина і починається фіктивність, залишатиметься недозволеним, поки не будуть вивчені чинники, що обумовлюють викривлення. Для вирішення цієї проблеми необхідно провести класифікацію викривлень в бухгалтерській звітності і розкрити механізм їх здійснення (рис. 1.).

Треба відмітити, що існує декілька підходів до класифікації типів бухгалтерських помилок. Наприклад, В. С. Рудницький [7] пропонує наступну класифікацію помилок: за наміром – вольні і мимовільні; за причинах виникнення – стомлення, недбалість, несправність техніки; за наслідками – локальні, транзитні; за значимістю – значущі та незначущі; за місцем виникнення – в тексті, в числах, в розносці; за змістом – у повноті, достовірності, періодизації, кореспонденції, оцінці та уявленні

За ступенем впливу на достовірність викривлення можуть бути несуттєвими та суттєвими.

Несуттєвими вважаються викривлення, наявність яких в бухгалтерській звітності не вплине на вирішення компетентних користувачів. Несуттєві показники можуть об'єднуватися в групи і не представлятися в звітності окремо.

Викривлення вважається суттєвими, якщо факт його існування може вплинути на економічні рішення, що приймаються зацікавленими користувачами на основі бухгалтерської звітності [4].

Рішення питання, чи є показник суттєвим, залежить від його вартісної оцінки, характеру і обставин виникнення [2].

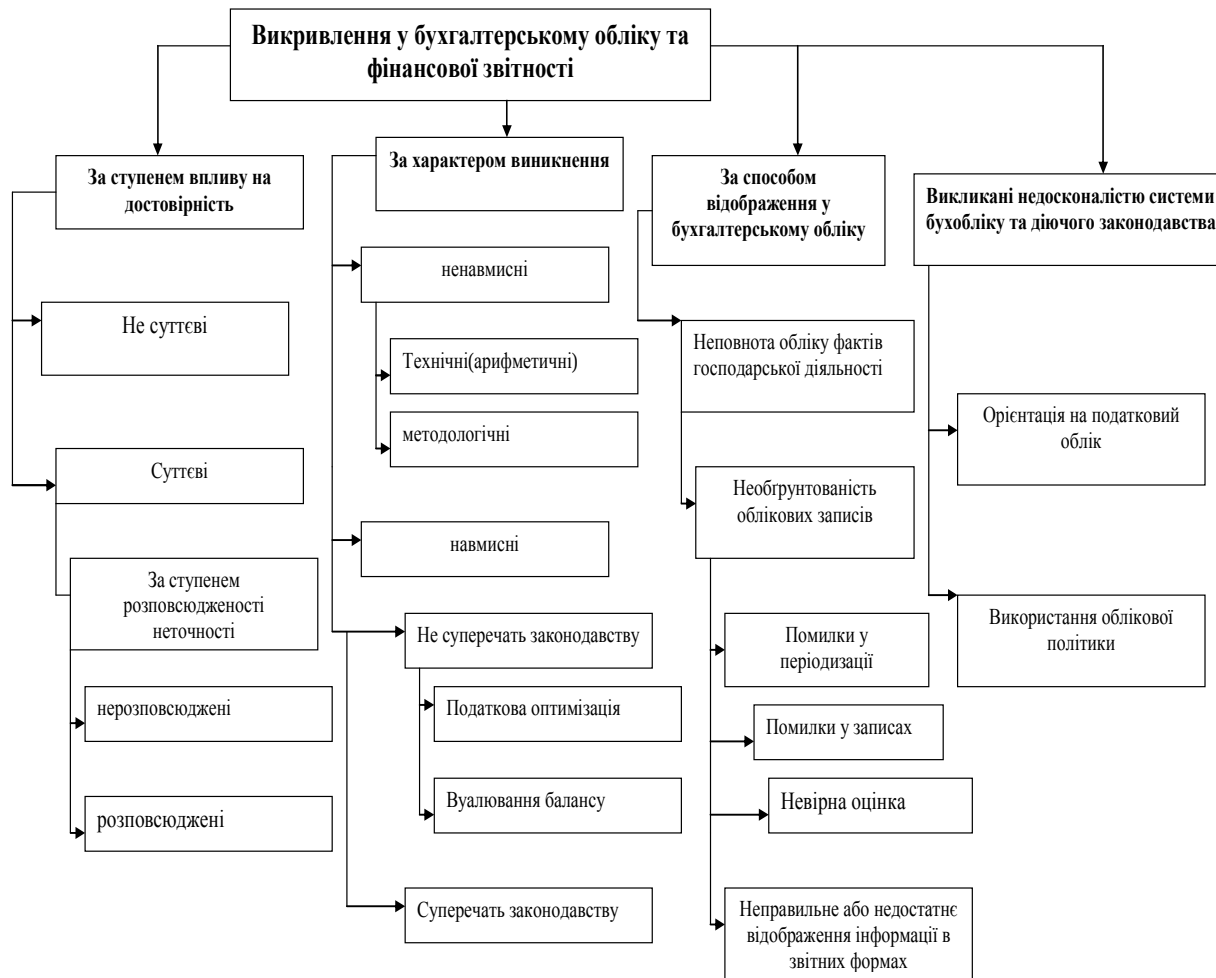


Рис. 1. Класифікація видів викривлень у бухгалтерському обліку

*Джерело: узагальнено, систематизовано та обґрунтовано автором

Суттєві викривлення по ступеню розповсюдження неточності діляться на непоширених і поширених.

Ступенем розповсюдження неточності називається можливість дії викривлення на різні статті звітності.

Непоширені викривлення роблять вплив тільки на ті рахунки бухгалтерського обліку або статті бухгалтерської звітності, на яких це викривлення виявлене. Наприклад, неправильне відображення сальдо за рахунками грошових коштів та дебіторів надає дію тільки на ці рахунки і тому не є поширеним.

Поширені викривлення роблять вплив не тільки на рахунки і статті, на яких безпосередньо відбиті, але і на ті показники, які залежать від величини того або іншого рахунку або тієї або іншої статті. Так, суттєва помилка при обліку обсягів реалізації – поширена неточність, оскільки впливає не тільки на власне об'єм реалізації, але і на сальдо дебіторів, балансовий і чистий прибуток, суму податкових платежів, реінвестований прибуток.

По характеру виникнення викривлення в бухгалтерському обліку і звітності можна розділити на ненавмисних і навмисних.

Ненавмисні викривлення – помилки досконалі за некомпетентністю, халатністю та неухважністю, а також помилки викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку та чинного законодавства. Вірогідність виникнення помилок підвищується в умовах постійних змін інструктивно-методичних матеріалів з бухгалтерського обліку та оподаткування. Ненавмисні викривлення поділяються на технічні (арифметичні) і методологічні помилки.

Технічні (арифметичні) помилки – помилки, що зачіпають тільки техніку оформлення господарських операцій. «Їх наявність приводить до нерівності підсумкових показників звітності або до невідповідності величини помилкового показника реально можливому значенню» [5]. Помилки такого роду виникають при складанні і розрахунку податкових платежів: в процесі розрахунку сум податків (застосування неправильної ставки); при перенесенні даних бухгалтерського обліку в податкові декларації (розрахунки); при неправильному заповненні рядків декларації за умови повного та правильного відображення проведених підприємством операцій в регістрах бухгалтерського обліку. До даного типу відносяться відхилення, допущені через неухвагу, неправильні перенесення сальдо за рахунками тощо. До технічних помилок відносяться також помилки автоматизованої обробки інформації, «які виникають, як при введенні інформації в комп'ютерну програму, так і безпосередньо при використанні програмного забезпечення: при обробці, зберіганні і передачі даних. Найбільш поширеними з них є: повторне введення, «втрата» даних при зберіганні, неточне округлення» [4]. Переважна частина подібних викривлень повинна бути виявлена і усунена системою внутрішньогосподарчого контролю.

Методологічні помилки – це помилки, пов'язані з недотриманням вимог П(С)БО та інших нормативних документів з бухгалтерського обліку, а також з порушенням в кореспонденції рахунків. Всі помилки даного вигляду можна розділити на помилки, які викривлюють звітність, але не приводять до заниження або завищення об'єктів оподаткування, та на помилки, в результаті яких відбувається завищення або заниження об'єктів оподаткування. У результаті викривлюються результати фінансово-господарської діяльності підприємства, що відбиваються у звітності, що приводить до неправильного розрахунку податків.

Навмисні викривлення бухгалтерської звітності «є результатом навмисних дій (або бездіяльності) персоналу економічного суб'єкта. Вони здійснюються в корисливих цілях для введення в оману користувачів бухгалтерської звітності» [6]. Навмисне викривлення в бухгалтерському обліку може з'явитися результатом прихованих зловживань.

Результати дослідження дають змогу наголосити, що всі навмисні помилки можна розділити на: а). ті, що не протирічать законодавству; б). ті, що суперечать законодавству.

До тих, що не протирічать законодавству відносяться:

1) податкова оптимізація – «це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання всіх наданих пільг, податкових звільнень і інших законних прийомів і способів» [3, с.124].

Отже, відхід від податків є центральною крапкою, навколо якої концентруються незаконні та «напівзаконні» господарські дії. Легальні і нелегальні способи відходу від оподаткування вироблені досить багато. Не платити податки в повному обсязі вважається нормою українського бізнесу, цілком виправданих в очах громадськості.

Дії з легального зменшення податків носять в різній літературі назви: «податкове планування», «податкова мінімізація».

На думку М. В. Кужельного «неможливо ухилитися від податків. Від них можна відхилитися законним або незаконним способом. Обидва ці способу також старі, як і сама податкова система» [5].

2) вуалювання балансу – це позбавлення його конкретності і визначеності, унаслідок чого створюється можливість отримання висновків, що суперечать дійсності. Зокрема це дозволяє приховати негативні моменти роботи або утруднити їх виявлення. Межа між вуалюванням балансу та його фальсифікацією визначається суттєвістю викривлення і його відхиленням від норм, визначених законодавством.

Викривлення, що суперечать законодавству поділяються на: податкові злочини та шахрайство.

Податкові злочини є формою зменшення податкових і інших платежів, при якій платник податків умисне або необережно зменшує розмір своїх податкових зобов'язань з порушенням чинного законодавства

Доведено, що ухиляючись від сплати податків, платник податків, перш за все, прагне вивести з-під оподаткування, що належать йому матеріальні цінності (грошові кошти, нерухомість, транспортні засоби тощо). Для цього недобросовісні господарюючі суб'єкти намагаються ввести в оману органи податкового контролю щодо своїх об'єктів оподаткування та їх розмірів, за допомогою надання помилкової про них інформації. І лише, після того, як обман відбувся, надається можливість утримати на підприємстві приховані грошові кошти і інше майно або використовувати їх на свій розсуд. В цьому випадку необхідно відзначити, що інформація, що має значення для числення і сплати податків, не може існувати поза матеріальними носіями.

Податкові злочини знаходять своє відображення в різних документах, на підставі яких складається бухгалтерська звітність, що направляється платником податків в податкові органи. Навмисний характер відхилення зводиться до внесення до облікових реєстрів помилкової інформації про об'єкти та інші елементи оподаткування. Наприклад, заниження обсягу реалізації продукції, виконуваних робіт, наданих послуг; заниження розрахункових показників фонду оплати праці, чисельності працівників; оформлення фіктивних документів про повернення товарів, про оплату послуг консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу; не оприбутковування отриманої виручки тощо.

Для даних видів порушень характерна ретельна підготовка документів так, щоб вони витримали перевірку як аудиторську, так і податкову. Подібного роду операції опрацьовуються, як правило, на високому професійному рівні із залученням фінансистів, бухгалтерів, юристів, виробничників та за участю керівників організації.

У бухгалтерському обліку під шахрайством мається на увазі «навмисно неправильне відображення або представлення даних обліку і звітності одним або декількома особами з складу керівництва та службовців підприємства, що включає маніпуляцію обліковими записами та фальсифікацію первинних документів, реєстрів і звітності. До шахрайства також відноситься умисна зміна записів в обліку, що спотворюють сенс господарських операцій і що порушують правила, визначені законодавством або обліковою політикою підприємства, навмисно неправильну оцінку активів і методів їх списання, знищення або пропуск результату записів коректувань або документів» [2].

За способом відображення в бухгалтерському обліку викривлення можна підрозділити на наступні види: неповнота обліку фактів господарського життя, необґрунтованість облікових записів, помилки в періодизації, помилки в записах, невірна оцінка, неправильне або недостатнє відображення інформації в звітних формах.

Неповнота обліку фактів господарського життя. Такого роду помилки приводять до заниження звітних даних. Наприклад, товари, що поступили від постачальників, придбані за договором постачання або купівлі-продажу, не знайшли відображення в бухгалтерському обліку, оскільки за договором товари повинні оплачуватися після їх реалізації, хоча право власності на товари виникає у момент їх придбання; або підприємство не врахувало штрафи від дебітора, присуджені судом, не відобразило отримані векселі, видані на його ім'я.

Часто не відбиваються операції на забалансових рахунках: рух вартості орендованого майна та списана у збиток заборгованість неплатоспроможних дебіторів. Це приводить до неповного відображення інформації в бухгалтерській звітності, що міститься в «Довідці про наявність цінностей на забалансових рахунках».

Такі помилки зазвичай пов'язані з незнанням правил обліку, або не відображенням у обліку деяких податкових платежів.

Необґрунтованість облікових записів. Помилки в обґрунтованості відображення операцій протилежні помилкам у повноті. Вони означають, що факт господарського життя відбитий в обліку без достатніх на те підстав. Найбільш типовою помилкою даного типу є включення в баланс майна, на яке підприємство не має права власності, наприклад, основних засобів, узятих в оренду, товарів, отриманих на комісію, векселів та інших цінних паперів, прийнятих в заставу. Помилки в обґрунтованості приводять до завищення показників звітності.

Помилки в періодизації пов'язані з невірним розподілом операцій по облікових періодах, наприклад, коли їх відображають в головній книзі і звітності «не свого» звітного періоду. Існує два роди таких помилок – раннє або пізнє закриття рахунків. У першому випадку рахівниці закривають до звітної дати і відображають операцію звітного року на рахівницях наступного року; у другому – навпаки, рахунок закривають після звітної дати, а операції, які слід було відобразити в наступному періоді, включають в рахунки звітного року. Раннє закриття рахунків приводить до заниження звітних даних, а пізніше – до завищення.

Невірна оцінка припускає, що в звітності неправильно оцінені активи або пасиви. Наприклад, невірно проведена переоцінка основних засобів; не списана безнадійна заборгованість; основні засоби, нематеріальні активи оцінені неправильно; знос розрахований невірно; не списані недостачі матеріалів; не визначена вартість незавершеного виробництва і ін. Оскільки в нашому обліку кожна зміна в звітності повинна бути проведена по головній книзі, те рішення вважати знайдену помилку помилкою в звітності або поточному бухгалтерському обліку ухвалюється аудитором в кожному випадку індивідуально. Очевидно, що помилки в оцінці по своєму впливу можуть бути двосторонніми: тобто можуть вести як до завищення, так і до заниження підсумку балансу. Тому на наявність таких помилок слід перевіряти як активи, так і пасиви підприємства.

Неправильне або недостатнє відображення інформації у звітних формах. Воно виникає із-за неправильного перенесення сальдо рахунків в звітні форми, наприклад, взаємне сальдування дебіторської та кредиторської заборгованості, а також із-за неправильного відображення майна філій, відособлених підрозділів, що мають окремий баланс (основні засоби, матеріали, грошові кошти в касі); відображення заборгованості поставальникам за статтю «Інші дебітори»; іншій реалізації по статті внереалізаційні результати; збитків або перевищення використання прибули над її балансовою величиною – по статті «Інші активи». До даного типу помилок зараховують і недостатність інформації в звітності, тобто відсутність пояснень і розшифровок, потрібних як за національними, так і за міжнародними стандартами.

На думку автора викривлення, викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку і чинного законодавства, полягають у наступному:

1. Орієнтація на податковий облік. Вітчизняна система бухгалтерського обліку орієнтована на здійснення контролю з боку податкових органів: всі основні документи, що стосуються регламентації системи бухгалтерського обліку визначають ті або інші процедури, виключно виходячи з їх впливу на показники діяльності підприємства в цілях оподаткування, незалежно від того, наскільки це відповідає особливостям господарського циклу і системи управління.

Не дивлячись на те, що одному з основних завдань реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, є формування «системи стандартів обліку і звітності, що забезпечують корисною інформацією користувачів, в першу чергу інвесторів», бухгалтерський облік залишається основою для обчислення бази оподаткування. Тому більшість показників, відображені у бухгалтерській звітності, відбиваються не за їх реальною вартістю, а виходячи з вимог оподаткування. Прибуток, будучи об'єктом оподаткування, не завжди відбивається в звітності в повному обсязі.

2. Застосування облікової політики. В умовах, коли первинні документи знаходяться в повному розпорядженні підприємства, а допуск до них зовнішнім користувачам практично виключений, підприємство дістає широкі можливості для маніпулювання методами узагальнення господарської первинної інформації та виведення потрібних для себе фінансових результатів. Реалізація концепції облікової політики забезпечує простір та незалежність для діяльності підприємства, надійний захист комерційної таємниці. Проте це ущемляє інтереси зовнішніх користувачів, практично узаконює можливість введення їх в оману, виключає зіставність інформації про результати діяльності підприємств, що використовують різну облікову політику. Баланс інтересів при цьому виявляється порушеним на користь підприємства.

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи результати вищевикладених результатів можна зробити висновок, що питання де зникає істина та починається фіктивність, залишатиметься недозволеним, поки не будуть вивчені чинники, що обумовлюють викривлення. Для вирішення цієї проблеми проведена класифікацію викривлень в бухгалтерській звітності та розкриті механізми їх здійснення. У основі здійснення шахрайських дій лежить вмале використання недосконалості окремих законів та фінансової системи, складність і багатоступінчастість фінансово-економічних зв'язків, некомпетентність і юридична непоінформованість, безпечність, безвідповідальність, довірливість керівників підприємств та приватних осіб.

В той же час своєчасний розпізнати ці дії нерідко скрутно, оскільки при шахрайських посяганнях здійснювані незаконні дії зовні виглядають як цілком звичайні заходи, здійснювані відповідно до встановлених правових і економічних норм. Злочинці завжди прагнуть ретельно маскувати свої дії. Вживані ними способи обману, фальсифікації та інших видів шахрайства, як правило, дуже важко піддаються перевірці.

Ефективне виявлення шахрайства в бухгалтерському обліку вимагає глибокого аналізу економічно-правової характеристики цього виду викривлення. Для цього необхідно систематизувати види, можливість і способи здійснення, варіанти відображення у бухгалтерському обліку шахрайських дій.

Список використаних джерел

1. Аренс А. Аудит: [пер с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. сериї проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Андреев В. Д. Практический аудит: справочное пособие / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
3. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі. Посібник для бізнесменів. / М. Т. Білуха – Дніпропетровськ: Фірма "Преском", 2010. – 236 с.
4. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: результат є, а результативність? / І. К. Дрозд // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково – практичної конференції; за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 124–126.
5. Кужельний М. Класифікація помилок у обліку / М. Кужельний // Економіка України. – 2009. – № 3. – С. 78–81.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В, Біндер С. Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
7. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 192 с.
8. Шер І. Ф. Бухгалтерія та баланс / І. Ф. Шер. – М.: «Красная Перснь», 1986. – 189 с.

УДК 336.225

В.В. Рядська, канд. екон. наук, доцент

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

**СУТТЄВІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТОРСЬКОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ТА КРИТЕРІЙ
ОЦІНКИ ДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ****В.В. Рядская**, канд. экон. наук, доцент

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина

**СУЩЕСТВЕННОСТЬ КАК ОБЪЕКТ АУДИТОРСКОГО ИСЛЕДОВАНИЯ И
КРИТЕРИЙ ОЦЕНКИ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ****V.V.Ryadska**, PhD., Associate Professor

Kyiv national Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**MATERIALITY AS OBJECT AUDIT RESEARCH AND EVALUATION
RELIABILITY FINANCIAL INFORMATION**

Досліджено теоретичні питання формування взаємозв'язку між оцінкою суттєвості фінансової інформації в процесі виконання аудиторської перевірки та очікуваннями користувачів щодо достовірності фінансової інформації. Визначаються основні напрямки синхронізації суттєвості в процесі надання аудиторських послуг, що дозволяє підвищити цінність фінансової інформації.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, достовірність фінансової інформації, суттєвість

Исследованы теоретические вопросы формирования взаимосвязи между оценкой существенности финансовой информации в процессе выполнения аудиторской проверки и ожиданиями пользователей относительно достоверности финансовой информации. Определяются основные направления синхронизации существенности в процессе предоставления аудиторских услуг, что позволяет повысить ценность финансовой информации.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, достоверность финансовой информации, существенность

It was researched theoretical problems of formation of correlation between credibility of financial information during audit and users' expectations regarding financial information credibility. In the article were identified main directions of financial information credibility synchronization during audit what enables to improve value of financial information.

Key words: audit of financial statements, financial information credibility, materiality

Постановка проблеми. Підвищення достовірності фінансової інформації є головною місією аудиту як незалежної професійної послуги. Реалізація цього завдання відбувається шляхом формування аудиторської думки, яка в свою чергу базується на такому понятті як суттєвість. Практична реалізація цього взаємозв'язку визначає необхідність дослідження суттєвості на всіх етапах здійснення процесу аудиту. З іншого боку суттєвість виступає одним із головних чинників формування фінансової інформації. Але, в першому випадку суттєвість розглядається з позицій користувача такої фінансової інформації та результатів проведення аудиту, а в другому випадку суттєвість є одним із головних елементів облікової політики відповідальної сторони – суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підлягає аудиторській перевірці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвість фінансової інформації стала предметом досліджень як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Так в працях Преснякова С.О., Шапошникова А.А., Редька О.Ю., Дорош Н.І., Бондаря В.П. та інших наведено результати наукових узагальнень щодо методів оцінки суттєвості та проведено аналіз взаємозв'язку між суттєвістю та аудиторським ризиком.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на досить широкий спектр сучасних досліджень, в існуючих публікаціях залишається не вирішеним питання теоретичного обґрунтування взаємозв'язку між оцінкою суттєвості як об'єкта аудиторського дослідження та суттєвістю як критерієм оцінки достовірності фінансової інформації. Крім того, не проводились вивчення питання впливу цього зв'язку на споживчі характеристики результату аудиту фінансової інформації.

Мета статті. Метою цієї статті є дослідження взаємозв'язку між сприйняттям суттєвості користувачами та результатами оцінки суттєвості фінансової інформації суб'єктом аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Закон України «Про інформацію» називає достовірність інформації одним з основних принципів інформаційних відносин у суспільстві [5]. Достовірність фінансової інформації розглядається як її властивість бути правильно сприйнятою користувачем в процесі прийняття економічних рішень. При цьому мова завжди йде про ймовірність відсутності помилок, таким чином, достовірність — не те ж саме, що істинність. Фінансова інформація, яка за своєю спрямованістю може бути як ретроспективна (історична) так і перспективна (прогнозна) визначається як достовірною або недостовірною лише її користувачем чи особою, яка не приймає участі у створенні такої фінансової інформації. Співвідношення між достовірністю та істиною філософією розглядається через категорії суб'єктивності та об'єктивності, а саме: достовірність — суб'єктивна, істина — об'єктивна. В цьому контексті аудиторська перевірка фінансової інформації на її достовірності може визначатись як процес оцінки того, що сформована відповідальною стороною інформація про минулі або майбутні події господарської діяльності точно відповідає концептуальній основі формування такої інформації.

Суб'єктивна сторона достовірності проявляється в свою чергу через категорію суттєвості, яка Міжнародним стандартом аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» визначається наступним чином: «...викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності» [3, с.330]. Трактуювання змісту суттєвості з позицій виконання завдань з надання впевненості, тобто таких завдань, що безпосередньо направлені на оцінку достовірності фінансової інформації, розкриває це поняття як таке, що буде завжди мати змінні якісні та кількісні характеристики в залежності від категорій користувачів фінансової інформації та обставин, пов'язаних із її використанням. Такий підхід дозволяє зробити висновок про те, що корисність результату надання аудиторських послуг є функцією суттєвості інформації, що підлягає аудиторському дослідженню.

Особливість результатів аудиторської діяльності полягають в тому, що вони споживаються лише одночасно із споживанням інформації, яка міститься у фінансових звітах. Споживча вартість аудиторської думки формується в результаті виконання процедур отримання доказів. Аудитор повинен виявити суттєві відхилення в інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання, на підставі чого формується аудиторська думка щодо достовірності такої інформації. Внаслідок того, що існують об'єктивні обмеження, які притаманні системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та технологічні обмеження процедур отримання аудиторських доказів (вибірковий характер процедур, властивість аудиторських доказів, які мають не остаточний, а лише переконливий характер), надійність зробленого аудитором висновку завжди пов'язана з аудиторським ризиком. Таким чином, споживча оцінка результату аудиторської послуги, що пов'язана із наданням впевненості, визначається такими характеристиками як суттєвість та аудиторський ризик.

Суттєвість виступає характеристикою інформації, що є об'єктом, на який направлені аудиторські процедури. Як зазначає С. Пресняков, «...суттєвість є одним із критеріїв якості інформації. В силу того, що різні отримувачі (суб'єкти) по різному оцінюють суттєвість інформації, оцінка якості інформації взагалі завжди суб'єктивна, тобто залежить від свідомості того, хто цю якість оцінює» [4].

Якщо значення (або зміст) суттєвості виступає ознакою, що характеризує інформацію як достовірну, то це означає, що суттєвість формує межу, яка в свою чергу змінює характеристику та зміст виконуваних аудиторських послуг. Схематично такий взаємозв'язок представлено на рисунку 1.



Рис. 1. Зв'язок між суттєвістю та завданнями аудиторських процедур (власна розробка)

Ми повністю поділяємо думку Шапошникова Д.С., про те що сучасні практичні проблеми аудиторської діяльності пов'язані з тим, що «застосування рівня суттєвості для оцінки впливу викривлень на достовірність звітності являє недостатньо досліджений сектор аудиторської діяльності. Розмежування двох станів звітності, які називаються достовірними та недостовірними, знаходиться часом в площині відчуттів, ніж будь-яких свідомих пояснень» [6].

Сучасні уявлення про категорію суттєвості фінансової інформації дозволяють описати зміст взаємозв'язку між оцінкою результату аудиторської перевірки та суттєвістю фінансової інформації. Зрозуміло, що такий зв'язок існує лише для робіт, які відносяться до завдань з надання впевненості.

Модель, яка описує такий взаємозв'язок (рис. 2), розглядає три можливих комбінації:

- оцінка суттєвості аудитором співпадає з оцінками користувачів фінансової інформації (варіант А),
- оцінка суттєвості аудитором здійснена на нижчому рівні ніж оцінка користувачів фінансової інформації (варіант Б),
- оцінка суттєвості аудитором здійснена на більш високому рівні ніж оцінка користувачів фінансової інформації (варіант В)

Оцінка суттєвості суб'єктом аудиторської діяльності	Оцінка суттєвості користувачем фінансової інформації		
	Варіант А	Варіант Б	Варіант В
↑↓	↑↓	↑↓ Зона невідповідності	↑↓ Зона невідповідності

Рис. 2. Модель зв'язку між сприйняттям суттєвості користувачем та результатами оцінки суттєвості фінансової інформації суб'єктом аудиторської діяльності (власна розробка)

Перший випадок А відповідає ідеальній ситуації, коли очікування користувачів співпадають з припущеннями, що прийняті аудитором для планування обсягу та вартості процедур, а також при формуванні висновку про достовірність фінансової інформації.

Другий випадок може мати наслідком зайві витрати часу у зв'язку із завищенням обсягу запланованих аудиторських процедур та як наслідок, ведуть до зростання витрат на оплату вартості послуг аудитора. Формування зони невідповідності знаходиться в секторі договірних відносин, коли суб'єктом аудиторської діяльності застосовується припущення про надмірно завищені параметри оцінки суттєвості (суб'єкт договірних

відносин втрачає конкурентні переваги), а якщо договір на виконання завдання був все ж таки укладений, то існує ризик втрати клієнта у майбутньому.

Третій випадок ілюструє ситуацію формування зони невідповідності, що містить в собі втрату споживчої цінності результатів аудиторської перевірки для користувачів. Така ситуація пов'язана з тим, що прийняті аудитором вхідні оцінки для надання послуг початково нижчі ніж ті, що визначено користувачем фінансових звітів для оцінки якості фінансової інформації. Тобто аудитор при формуванні професійного судження буде використовувати межу суттєвості, що перевищує очікуваний рівень з боку користувача. Така комбінація формує конкурентні переваги в процесі укладання договору, але має наслідком втрату якості на всіх інших етапах процесу надання та споживання результатів аудиторської перевірки фінансової інформації.

Існування описаних вище зв'язків між сприйняттям суттєвості користувачем та результатами оцінки суттєвості фінансової інформації суб'єктом аудиторської діяльності в «числому» вигляді можливо при виконанні завдань з надання впевненості, якими чітко визначено коло користувачів як перевіреної інформації так і результатів виконаного завдання.

Проте, у випадках здійснення обов'язкового аудиту публічної фінансової звітності коло користувачів досить широке, тому апіорі оцінка суттєвості користувачами може бути представлена як комбінація описаних вище варіантів, або одночасно як всі три варіанти.

Розв'язання цієї проблеми може бути здійснено через розширення змісту аудиторського звіту, який повинен містити поряд з іншими додатковий обов'язковий елемент (параграф), що описує прийняті аудитором оцінки суттєвості під час виконання процедур перевірки та формування судження про достовірність інформації.

Актуальність досліджуваного питання пов'язана з тим, що в реальності користувачем споживається не сам результат аудиторської діяльності, а інформація, достовірність якої було перевірено.

З позицій користувача первинним ціннісним об'єктом виступає безпосередньо фінансова звітність, а результат аудиторської перевірки – аудиторський звіт є лише додатковим компонентом, який підвищує одну із якісних характеристик такої фінансової звітності – достовірність. Якщо змістовна компонента фінансової звітності не буде мати первинної цінності для користувача, то як наслідок, результат аудиторської оцінки такої фінансової звітності також втрачає споживчу вартість.

Залежність аксіологічної складової аудиту від якості фінансової звітності прямо констатується в позиції Комітету по міжнародним стандартам аудиту та надання впевненості (IAASB), який зазначає, що «бурхливі події світової фінансової кризи підкреслили виключну важливість високої якості та довіри до фінансової звітності. Вони також продемонстрували важливість розгляду питання про роль якості аудиту в більш широкому контексті якості фінансової звітності. Досягнення якості фінансової звітності залежить від цілісності кожної складової в ланцюзі процесів, які забезпечують складання, представлення та використання фінансової звітності» [2].

Узагальнення описаних проявів взаємозв'язку між корисністю фінансової інформації та результатами виконання процедур аудиторської перевірки дозволяє визначити механізм формування корисності фінансової інформації, який можна представити наступним чином (рис. 3).

Фінансова інформація, що складається суб'єктами господарської діяльності за своїми змістовними характеристиками може мати як корисну (I) так і «пусту» (I_1) інформацію. Зрозуміло, що достовірність, а отже і суттєвість повинні розглядатись лише інформації типу (I). Процедури аудиторської перевірки, які направлені на підтвердження достовірності інформації типу «I» підвищують ступінь її надійності, а отже і якісні характеристики.

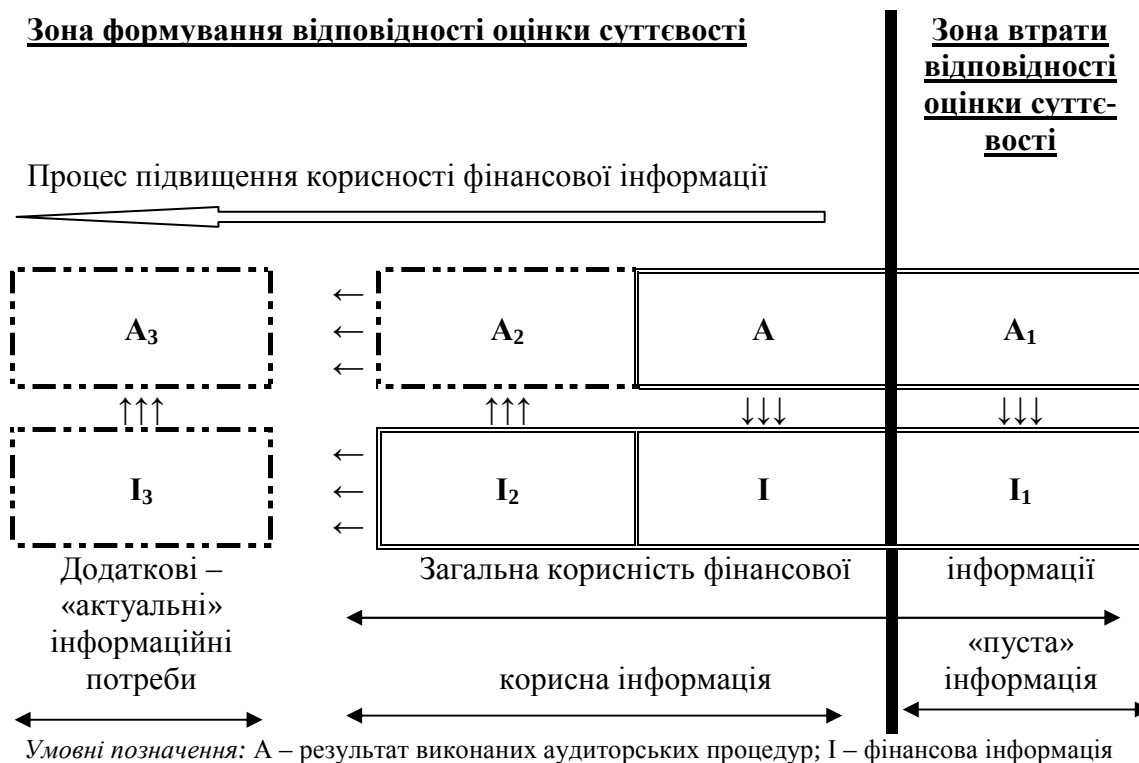


Рис. 3. Схема механізму формування корисності фінансової інформації (власна розробка)

Процедури аудиторської перевірки, що направлені на формування судження стосовно інформації типу I_1 попадають в зону невідповідності – зв'язок $A_1 \rightarrow I_1$. Тобто, можна говорити про те, що вся інформація з позицій користувачів визначається як несуттєва, а отже відсутня реальна потреба у підвищенні її якості через проведення аудиторської перевірки. В практиці сучасного аудиту така ситуація виникає під час обов'язкового аудиту фактично непрацюючих акціонерних товариств, які складають скорочений варіант фінансової звітності.

Надійність актуальної корисної фінансової інформації, достовірність якої не перевірено шляхом виконання незалежних аудиторських процедури (тип A_2), може бути підвищена через виконання таких процедур. Це в свою чергу означає необхідність досягнення максимальної відповідності між оцінкою суттєвості користувачем та результатами оцінки суттєвості фінансової інформації суб'єктом аудиторської діяльності. Тобто, це ситуація, що описує випадки проведення ініціативного аудиту, або виконання інших завдань з надання впевненості – зв'язок $A_2 \rightarrow I_2$.

Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності знаходяться в постійному розвитку, який направлений на зміну концепцій оцінки вартості, переорієнтацію інформації із ретроспективного напрямку на перспективний та ін. Всебічний аналіз цього процесу був проведений Головим С.Ф. [1]. На рисунку 2 це зображено зв'язком $I_2 \rightarrow I_3$.

Зміни, що відбуваються в бізнес-середовищі та інформаційному середовищі впливають на вхідні параметри функціонування професійного аудиту (зв'язок $I_3 \rightarrow A_3$). Таким чином, направленість процедур оцінки суттєвості під час виконання завдань із надання впевненості щодо достовірності фінансової інформації необхідно розглядати як динамічний процес (зв'язок $A_2 \rightarrow A_3$).

Висновки і пропозиції. Якщо зробити підсумок проведеного дослідження, то можна констатувати наступне.

По-перше, суттєвість фінансової інформації повинна розглядатись тільки в контексті інформаційних потреб її користувачів. Такий підхід дозволить гармонізувати резуль-

тат аудиторського дослідження достовірності фінансової інформації з очікуваннями користувачів.

По-друге, оцінка суттєвості може здійснюватись лише щодо корисної фінансової інформації, тобто інформації, необхідність в якій реально існує з боку користувачів.

По-третє, подальший розвиток концепції суттєвості повинен здійснюватись з рахуванням взаємозв'язків між уявленнями про корисність фінансової інформації як її користувачів так і осіб, відповідальних за формування такої інформації.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Качество аудита: точка зрения IAASB. Январь 2011 г. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kz-adviser.kz/download/audit_quality.pdf
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
4. Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учете и аудите [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/43905.html>
5. Про інформацію : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
6. Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите. / А.А. Шапошников, Д.С. Лутов // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 4. - С. 63-71.

УДК 657.6.657.432

О. Ю. Рубитель, директор

ТОВ «Альянсаудит» м. Запоріжжя, Україна

**АУДИТ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ: ТЕОРЕТИЧНІ
І ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ****О. Ю. Рубитель**, директор

ООО «Альянсаудит» г. Запорожье, Украина

**АУДИТ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ****O.U. Rubitel**, director

Ltd. "Alyansaudyt" Zaporozh'ye, Ukraine

**AUDIT OF CORPORATE GOVERNANCE: THEORETICAL
AND PRACTICAL APPROACH**

Досліджено концептуальне бачення аудиту системи корпоративного управління з теоретичної і практичної точок зору, беручи до уваги законодавчу необхідність висловлювання аудитором професійного судження щодо його стану в аудиторському висновку.

Ключові слова: аудит, корпоративне управління, аудиторські процедури

Исследованы концептуальное видение аудита системы корпоративного управления с теоретической и практической точек зрения, учитывая законодательную необходимость выражения аудитором профессионального суждения относительно его состояния в аудиторском заключении..

Ключевые слова: аудит, корпоративное управление, аудиторские процедуры.

In the article the conceptual vision of the audit of corporate governance from a theoretical and practical point of view, given the need for a legislative expression of the auditor's professional judgment with respect to its state in the audit report. Are the key features of effective corporate governance, the auditor should consider when assessing the state of corporate governance. It is concluded that the scientific approaches to audit procedures to verify the status of corporate governance should be one of the areas for further research.

Keywords: audit, corporate governance, audit procedures.

Постановка проблеми. Перехід до ринкових відносин зумовив необхідність підприємствам формувати свою організаційну структуру таким чином, щоб вона була спрямована на досягнення певної мети. При цьому управління підприємством в умовах ринкової економіки складніше, ніж в умовах центральної системи. Внутрішні економічні процеси підприємств є нестабільними, оскільки піддаються впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, значних коливань фінансових процесів, притаманних сучасним умовам ринкової економіки.

Процес планування, організації та приведення в дію поставлених підприємством цілей з тим, щоб досягнути поставлених цілей та завдань називається менеджментом. Управлінське рішення є процесом формування напрямків діяльності підприємства. Отже, це є визначальний процес управлінської діяльності. Контроль за виконанням управлінського рішення є засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління. За допомогою контролю отримується інформація про фактичне виконання управлінського рішення. Оцінка результатів допомагає зрозуміти чи відповідають управлінські рішення стану і вимогам оточення. Застосування наведених стадій управління підприємством безпосередньо впливає на ефективність функціонування підприємства.

Сприяти фінансовій стабільності підприємств повинен також і аудит, як форма незалежного фінансового контролю, оскільки аудитор засвідчує достовірність належного фінансового стану підприємств. Зовнішній незалежний аудит сприяє захисту інтересів та зменшує капітальні витрати підприємства. Тому актуальним стає питання дослідження аудитором надійності та ефективності системи корпоративного управління та її вплив на думку аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні питання методології і теорії аудиту знайшли відображення в роботах таких зарубіжних вчених як Р. Адамса,

Х. Андерсона, Е. Аренса і Дж. Лоббека, Р. Доджа, Д. Кармайкла, Д. Колдуелл, Р. Монтгомері, Б. Нідлзата ін.

Дослідженню питань технології та організації аудиту присвячені роботи таких російських вчених як М. Азарської, О. Бакаєвої, Є. Гутцайта, Я. Соколова, С. Бичкової, В. Суйца, А. Шеремет ін.

В наукових працях вітчизняних вчених серед яких Ф. Бутинець, Н. Дорош, М. Кужельного, О. Петрик, Н. Проскуріна, І. Пилипенко, О. Редько, В. Рудницького, К. Сурніної тощо, здебільшого розглядаються питання генезису аудиту, його змісту, функцій та забезпечення якості професійних послуг.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В наукових роботах як зарубіжних, так і вітчизняних вчених відсутні дослідження, як впливає корпоративна система управління на достовірність фінансової звітності і які аудиторські процедури допоможуть аудитору сформулювати і висловити думку щодо стану корпоративного управління.

Мета статті. Метою статті є висвітлення підходів до проведення аудиту стану корпоративного управління, як складової частини виконання аудиторських процедур для висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу. Встановлення в Україні ринкових відносин та підвищення ролі акціонерних товариств у розвитку економіки держави зумовили необхідність усвідомлення важливості проблеми корпоративного управління, виникнення якої неминуче пов'язано з переходом на нову систему господарювання. Результатом масової приватизації стала поява на ринку безлічі компаній, нездатних продовжувати свою діяльність і розвиватися без залучення інвестиційних ресурсів, що, в свою чергу, неможливо без вдосконалення корпоративного управління. Ефективна система корпоративного управління допомагає забезпечити ефективне використання підприємствами свого капіталу, сприяє прозорій звітності органів управління, як безпосередньо підприємству, так і його акціонерам. Це в свою чергу сприяє підприємству у:

- підтримувати довірі інвесторів та залученню довгострокового капіталу;
- підвищенні конкурентоспроможності та економічній ефективності;
- прозорості фінансових та інших операцій;
- підтриманні балансу інтересів всіх учасників корпоративних відносин.

Для держави позитивний вплив належного стану корпоративного управління проявляється в його впливі на економічний та соціальний розвиток країни через сприяння розвитку системи інвестування і підвищення довіри та забезпечення впевненості інвесторів.

В сучасних умовах розвитку економіки більша частина підприємств перебуває у кризовому стані внаслідок недостатнього обсягу надходжень інвестиційних ресурсів. Зовнішній аудит в даному випадку є тим самим ключем, який може і має відновити довіру до ринку та віру у правильність його механізмів.

Голова Комітету з міжнародних стандартів аудиту та гарантії достовірності (IAASB) Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC) Арнольд Шильдер серед основних аспектів якості аудиту розглядає фактори середовища, під якими він зокрема розуміє якість корпоративного управління, що сприяє якості аудиту [1].

Проблема корпоративного управління актуальна як для економічно розвинених держав, так і для України, ринок якої тільки розвивається.

Єдиного визначення корпоративного управління на сьогоднішній день у світовій практиці не існує. Визначення корпоративного управління згруповані у таблиці 1.

Отже «корпоративне управління» - це по-перше, система звітності перед акціонерами, а по-друге, спосіб управління підприємством. Тому підвищення рівня корпоративного управління компанії є одним із ключових елементів підвищення ефективності такого підприємства.

Таблиця 1

Визначення корпоративного управління

Визначення	Автор
1	2
Система звітності перед акціонерами осіб, яким довірено поточне керівництво компанією.	Федеральна служба з фінансових ринків Росії [2]
Спосіб управління компанією, який забезпечує справедливий розподіл результатів діяльності між усіма акціонерами, а також іншими зацікавленими особами.	Федеральна служба з фінансових ринків Росії [2]
Комплекс заходів та правил, які допомагають акціонерам контролювати керівництво компанії і впливати на менеджмент з метою максимізації прибутку і вартості підприємства.	Федеральна служба з фінансових ринків Росії [2]
Система взаємовідносин між менеджерами компанії і їх власниками з питань забезпечення ефективності діяльності компанії і захист інтересів власників, а також інших зацікавлених сторін.	Федеральна служба з фінансових ринків Росії [2]
Внутрішні системи, структури та процедури, що використовуються для управління та контролю корпорації.	Вікіпедія — вільна енциклопедія [3]
Система взаємодії між акціонерами і керівництвом компанії (акціонерного товариства, корпорації), включаючи її рада директорів, а також з іншими зацікавленими особами, з допомогою якої реалізуються права акціонерів; комплекс механізмів, що дозволяють акціонерам (інвесторам) контролювати діяльність керівників компанії і вирішувати виникаючі проблеми з іншими групами впливу.	Вікіпедія — вільна енциклопедія [3]
Система відносин, яка визначає правила та процедури прийняття рішень щодо діяльності господарського товариства та здійснення контролю, а також розподіл прав і обов'язків між органами товариства та його учасниками стосовно управління ним.	Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»[4]
Комплекс відносин між адміністрацією компанії, її правлінням, акціонерами та іншими зацікавленими особами	Організація економічного співробітництва та розвитку [5]
Спосіб, яким компанія створює вартість, формуючи і координуючи свої дії на різних ринках.	Гогуа Н. К. [6]
Процес регулювання власником руху його корпоративних прав з метою одержання прибутку та управління підприємством.	Мальська М. П. [7]
Система, за допомогою якої спрямовують та контролюють діяльність господарського товариства.	Мальська М. П. [7]

До недавнього аудитор взагалі не мав обов'язку висловлюватися щодо стану системи корпоративного управління підприємства. Ситуація змінилася з прийняттям Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України рішення № 1360 від 29.09.2011 року, яким передбачено у складі аудиторського висновку висловлювати думку про стан корпоративного управління, у тому числі стан внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства». Внаслідок чого аудитори висловлюючи аудиторську думку щодо фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2011 року уперше повинні були виразити також і думку щодо стану корпоративного управління.

Аналіз змісту аудиторських висновків щодо фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2011 року, підприємств Запорізької, Дніпропетровської та Київської областей, які розміщені на офіційному сайті Державної установи «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України» (<http://smida.gov.ua>) свідчить про те, більша частина аудиторів висловлюючи думку стосовно стану корпоративного управління, обмежилася загальними фразами, типа «стан корпоративного управління, у тому числі стан внутрішнього контролю Товариства в суттєвих аспектах відповідає вимогам Закону України «Про акціонерні товариства».

А чи це хотіли почути інвестори та акціонери?

Інвестори та акціонери зацікавлені в тому щоб:

1) розуміти особливості функціонування підприємства і ступінь його прозорості;

- 2) мати можливість оцінювати свої ризики;
- 3) знати, як підприємство враховує інтереси всіх акціонерів, включаючи міноритарних;
- 4) володіти додатковою інформацією при прийнятті інвестиційних рішень.

Оцінка аудитором стану корпоративного управління повинна врахувати основні риси ефективного корпоративного управління.

Ефективність корпоративного управління виявляється в наступному:

- загальна правова та політична культура (правові та фідучіарні обов'язки керівництва, директорів та мажоритарних акціонерів; надійна і якісно працююча правова система);
- наявність відповідних ринкових механізмів (система розкриття інформації і наявності імперативних вимог про надання звітності, а також ефективні механізми регулювання ринку цінних паперів);
- наявність дієздатної спостережної ради [8].

При цьому слід враховувати характерні негативні риси, які властиві українському корпоративному управлінню:

- поширене поєднання функції управління з функцією володіння. Як наслідок публічні акціонерні товариства продовжують управлятися як приватні фірми;
- слабкий контроль за діяльністю менеджменту. Внаслідок чого управлінський персонал фактично є підзвітним лише домінуючого власнику (а не всім акціонерам);
- відсутність прозорості внаслідок несприятливої державної політики. Інформаційна відкритість робить підприємство вразливим перед контролюючими органами.

Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» (далі МСА 315) розглядає процедури, що має виконати аудитор з метою ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта.[9, с. 276 - 328]. Зокрема, під розумінням характеру суб'єкта господарювання, МСА 315 розуміє отримання аудитором інформації про діяльність суб'єкта господарювання, структуру його власності та корпоративного управління тощо.

Отже перше знайомство аудитора з системою корпоративного управління здійснюється в межах виконання процедур отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.

Подальше планування аудиту та вибір процедур для перевірки стану корпоративного управління залежатиме від:

- кількості акціонерів;
- визначеної суб'єктом господарювання структури корпоративного управління;
- ідентифікації характерних негативних рис, які властиві українському корпоративному управлінню.

Для висловлення думки щодо стану корпоративного управління аудитор має виконати процедури, які можна умовно поділити на наступні напрямки:

- отримання розуміння щодо діяльності суб'єкта господарювання, структури його власності та корпоративного управління (наявність наглядової ради, відділу внутрішнього аудиту (аудитора), ревізійної комісії (ревізора), корпоративного секретаря, колегіального чи одноособового виконавчого органу);
- дослідження внутрішніх документів, що регламентують діяльність органів корпоративного управління;
- дослідження функцій та повноважень органів корпоративного управління та їх відповідність чинному законодавству;

– дослідження дотримання органами корпоративного управління вимог внутрішніх документів, що регламентують їх діяльність.

Виконання зазначених процедур в межах аудиту історичної фінансової звітності допоможе досягти головної мети аудиту - підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності та зменшення інформаційних ризиків користувачів такої звітності.

Висновки і пропозиції. Рівень довіри користувачів до фінансової звітності залежить від якості такої фінансової звітності, та змістовного наповнення аудиторського висновку (звіту). Належна система корпоративного управління дозволяє інвесторам бути впевненими, що управлінський персонал (менеджмент) підприємства розумно використовує їх інвестиції для фінансово-господарської діяльності і, таким чином, збільшується вартість частки участі інвесторів в акціонерному капіталі підприємства.

Отже сферу аудиту фінансової звітності необхідно розширяти через поглиблене дослідження ризиків, що виникають внаслідок корпоративного управління. Саме тому наукові підходи до аудиторських процедур для перевірки стану корпоративного управління мають бути одним із напрямів подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел

1. Шильдер А. Вище планку / А. Шильдер // Аудитор України. – 2011. – № 3. – С. 34-37;
2. Корпоративное управление: история и практика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fcsn.ru/ru/legislation/corp_management_study/
3. Корпоративне управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>
4. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80>
5. Принципы корпоративного управления Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.corp-gov.ru/projects/principles-ru.pdf>
6. Гогуа Н. К. Методология интегрированного прогнозирования, планирования и контроля в системе корпоративного управления предприятиями инвестиционно-строительного комплекса: автореф. дис. на соискание науч. степени док. экон. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством: теория управления экономическими системами» / Н. К. Гогуа. – Москва, 2008. – 20 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/metodologiya-integrirovannogo-prognozirovaniya-planirovaniya-i-kontrolya-v-sisteme-korporati#ixzz2Lw5w8FB5>
7. Мальська М. П. Корпоративне управління: теорія та практика: Підручник / М. П. Мальська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/15840720/menedzhment/korporativne_upravlinnya_-_malska_mp
8. Мостенська Т. Л. Корпоративне управління: Навчальний посібник. / Т. Л. Мостенська, В. О. Новак, М. Г. Луцький, Ю. Г. Симоненко - К.: Каравела, 2008. - 384 с.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В, Біндер С. Г. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.

УДК 657

С.В.Шульга, канд. екон. наук, доц.

Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна

ВПЛИВ СТРАТЕГІЙ КОМПАНІЙ «ВЕЛИКОЇ ЧЕТВІРКИ» НА ЇХ ГЛОБАЛЬНУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ**С.В. Шульга**, канд. екон. наук, доц.

Национальная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, Украина

ВЛИЯНИЕ СТРАТЕГИЙ КОМПАНИЙ "БОЛЬШОЙ ЧЕТВЕРКИ" НА ИХ ГЛОБАЛЬНУЮ КОНКУРЕНТНОСПОСОБНОСТЬ**S.V. Shylga**, PhD, Associate Professor of Accounting and Audit Department

National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine

BIG FOUR STRATEGY INFLUENCE ON THE COMPANIES' GLOBAL COMPETITIVENESS

Проаналізовано глобальні стратегії діяльності аудиторських мереж «Великої четвірки» виходячи з територіальної присутності, виду наданих послуг, галузей економіки, цільових ринків. Узагальнено причини варіації конкурентоспроможності представників «Великої четвірки» на глобальному рівні.

Ключові слова: «Велика четвірка», корпоративні стратегії, позиціонування, структура ринку, аудиторські послуги, консультування, PwC, Ernst&Young, KPMG, Deloitte.

Проанализировано глобальные стратегии деятельности аудиторских сетей «Большой четвёрки» исходя из территориального присутствия, вида предоставляемых услуг, отраслей экономики, целевых рынков. Обобщены причины вариации конкурентоспособности представителей «Большой четверки» на глобальном уровне.

Ключевые слова: «Большая четверка», корпоративные стратегии, позиционирование, структура рынка, аудиторские услуги, консультирование, PwC, Ernst&Young, KPMG, Deloitte.

The article deals with global strategies of Big Four audit networks analysis in correspondence with geographical positioning, types of audit services, business activities, and targeted markets. The determinants of variation in competitiveness of Big4 representatives are summarized.

Keywords: "Big Four", corporate strategies, positioning, market structure, audit services, consulting, PwC, Ernst&Young, KPMG, Deloitte.

Постановка проблеми. Діяльність лідерів ринку аудиторських послуг як в Україні, так і за кордоном є об'єктом постійних дискусій з боку національних регуляторних органів, бізнесу, науковців та громадян. Закиди щодо подальшої монополізації та концентрації ринку компаніями, що входять до брендів Делойт (Deloitte Touche Tohmatsu, далі - Deloitte), Ернст енд Янг (далі - Ernst&Young), КПМГ (далі - KPMG) та Прайсвотерхаус-Куперс (далі - PwC) не вщухають вже понад два десятиліття. Так, за твердженням Ван Рекеля (керівника компанії BDO в Україні, п'ятого за величиною аудиторського бренду в світі) нинішня структура ринку аудиторських послуг «...є хворою, оскільки вплив, обхват і ресурси аудиторів Великої Четвірки домінують над всім ринком (на них доводиться більше 85% частки ринку в більшості країн-членів ЄС)» [1]. Аналогічної думки дотримуються Джозеф Геракос та Чед Сіверсон, за підрахунками яких наведені вище компанії отримували протягом 2002-2010 років в середньому 94-97% загального обсягу доходів від надання аудиторських послуг в США [2]. Разом із тим, зазначені бренди, які в професійному середовищі прийнято називати «Великою четвіркою» не збираються зупинятися на досягнутому. Проведений автором аналіз річних звітів компаній за 2012 рік [3-6], свідчить про їх намір зберігати лідерство, зміцнюючи його шляхом підвищення якості наданих послуг, розширення компетентності та відкриття нових ринків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх досліджень в сфері міжнародного аудиту доцільно відмітити праці Н.В. Синюгіної [8] та О.І. Скаско [9], в яких наголошується увага на проблемах концентрації в галузі аудиту.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на істотний вплив представників «Великої четвірки» на характер конкуренції та структуру ринку аудиторських послуг в Україні, аналіз їх корпоративних стратегій, напрями по-

зиціонування та варіації конкурентоспроможності вітчизняними вченими практично не досліджені.

Метою статті є дослідження глобальних стратегій розвитку найбільших аудиторських мереж в контексті географічного позиціонування, видів діяльності, галузей економіки та цільових ринків, а також встановлення детермінантів відмінностей в конкурентних позиціях компаній на світових ринках.

Виклад основного матеріалу. Стратегії аудиторських фірм, а точніше – мереж незалежних аудиторських фірм, об'єднаних під мультинаціональними брендами, найповніше можна проаналізувати на основі KPI-підходу (Key performance indicators – ключових індикаторів діяльності), який дозволяє оцінити їх ефективність та ідентифікувати недоліки і причини втрати конкурентоспроможності. Для цього автором було використано спільний огляд результатів діяльності «Великої четвірки» за 2012 рік [7].

Як видно з таблиці 1, доходи кожної з чотирьох компаній впродовж 2010-2012 року демонстрували стійке зростання. При цьому впродовж 2007-2012 років рейтинг брендів за рівнем доходів залишався незмінним: 1 місце - PwC, 2 місце - Deloitte, 3 місце - Ernst&Young, 4 місце - KPMG. Це свідчить про сталу структуру ринку, його високий рівень насичення та нівелює будь-які твердження щодо монополізму, оскільки розподіл рангових місць є досить чільним, а різниця між лідером та його найближчим конкурентом не перевищує 5%.

Таблиця 1

Доходи компаній «Великої четвірки» в 2007-2012 роках, млрд дол

Компанія	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Deloitte	23,1	27,4	25,1	26,6	28,8	31,3
Ernst&Young	21,1	23,0	21,4	21,1	22,9	24,4
KPMG	19,8	22,7	20,1	20,7	22,7	23,0
PwC	25,1	28,2	26,2	26,6	29,2	31,5
Всього	89,1	101,3	92,8	95,0	103,6	110,2

Джерело: [7].

Оцінку конкуренції компаній проведемо за критеріями географічного позиціонування, видів діяльності, галузевої приналежності клієнтів, а також цільових ринків. Попри досягнення «Великою четвіркою» рекордних доходів загальним обсягом в понад \$110 млрд., розподіл доходів між гравцями глобального аудиторського ринку є практично рівноважним протягом останніх років (табл. 2), а різниця між 1 та 4 компаніями не перевищує 8% структури, вказуючи на високий рівень конкуренції.

Таблиця 2

Розподіл доходів між компаніями «Великої четвірки» в 2007-2012 роках, %

Компанія	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Deloitte	25,93	27,05	27,05	28,00	27,80	28,40
Ernst&Young	23,68	22,70	23,06	22,21	22,10	22,14
KPMG	22,22	22,41	21,66	21,79	21,91	20,87
PwC	28,17	27,84	28,23	28,00	28,19	28,58
Всього	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Джерело: [7].

Конкуренція між учасниками «Великої четвірки» за географічними сегментами (табл. 3) обумовлює неоднорідність розподілу джерел доходів між компаніями. Так, безперечним лідером в Північній та Південній Америці за обсягом наданих послуг є компанія Deloitte (майже 50% від усіх доходів). Глобальний лідер ринку – компанія

PwC – домінувала в 2012 році в країнах Азії, а компанія KPMG з часткою 50,04% - в країнах Європи, Близького Сходу та Африки.

Таблиця 3

Розподіл частки доходів за регіонами у 2012 , %

Компанія	Америка	Європа	Азія
Deloitte	49,52	34,82	15,65
Ernst&Young	40,66	42,87	16,48
KPMG	32,39	50,04	17,57
PwC	38,76	43,37	17,87
В середньому по В4	40,00	43,00	17,00

Джерело: розраховано автором на основі [3-6].

Зауважимо, що основними споживачами аудиторських послуг є країни з розвиненими та динамічними ринками фінансових послуг, де розташовані глобальні фінансові центри. В США – це Нью-Йорк, у Європі – Франкфурт та Лондон, у Азії – це Токіо, Сінгапур та Шанхай.

Але чому домінування в Європі не забезпечило для компанії KPMG лідерства та конкурентної переваги? Це пов'язано з вкрай складним та нестабільним економічним відновленням економік країн ЄС після світової фінансової кризи 2008-2009 років. Низькі темпи зростання, масові банкрутства, реструктуризації бізнесу та суверенно-боргова криза в країнах периферійної Європи спричинили стагнацію в більшості галузей реального сектора економіки. Натомість швидке відновлення в країнах Південно-Східної Азії, Японії та Китаї забезпечили двозначні темпи зростання доходів для компанії PwC, яка ще в 2007 році визначила цей регіон в якості нового ключового ринку розвитку [7].

Не менш важливу роль в розумінні корпоративних стратегій представників «Великої четвірки» відіграє аналіз доходів за видами наданих послуг (табл. 4).

Таблиця 4

Розподіл частки доходів за видами послуг у 2012 , %

Компанія	Аудит та супутні послуги	Оподаткування	Консультації та фінансовий супровід
Deloitte	41,53	18,85	39,62
Ernst&Young	44,77	26,11	29,23
KPMG	44,83	21,12	34,05
PwC	47,19	25,22	27,63
В середньому по В4	45,00	23,00	33,00

Джерело: розраховано автором на основі річних звітів компаній [3-6].

Як бачимо, завдання з надання впевненості залишаються основним джерелом доходів в усіх без винятку компаніях «Великої четвірки» з найбільшою часткою у PwC – 47,19% та найнижчою у Deloitte – 41,53%. Разом з тим, в двох інших напрямках діяльності аудиторів – оподаткуванні та консультаційному супроводі – спостерігається істотна варіація. Так, компанія Deloitte є беззаперечним лідером в сфері консультування та фінансового супроводу бізнес транзакцій, яка становить майже її 40% доходів, а мережа Ernst&Young – в сфері оподаткування, з часткою доходів у 26,11%.

Конкурентоспроможність представників «Великої четвірки» залежить від обраних ними стратегічних галузей – партнерів (табл. 5). Втім, лише звітність Deloitte та KPMG дозволила встановити галузі, що є найбільш зацікавленими у послугах аудиторів: це фінансовий сектор, споживчий бізнес та промисловість, яким властиві акціонерний характер власності та широке коло зацікавлених сторін (стейкхолдерів).

Таблиця 5

Розподіл доходів за галузями економіки

	Deloitte	KPMG
Фінансові послуги	8,5	7,2
Споживчий бізнес	6,0	2,7
Виробництво	4,1	5,8
Медіа, телеком	3,2	3,0
Держ сектор	3,2	1,7
Енергетика та ресурси	2,8	0,8
Охорона здоров'я	2,1	1,8
Інші	1,4	0,1

Джерело: розраховано автором на основі річних звітів компаній [3-6].

Як видно з таблиці 5, обмежена присутність KPMG в таких галузях як торгівля, енергетика та державний сектор сформували її істотне відставання від лідерів. В чому ж причини їх успіху? Для відповіді на це питання розглянемо детальніше корпоративну стратегію компанії Deloitte.

Ринкові можливості визначають 4 стратегічні напрями компанії Делойт:

- *лідерство на ринку*: створюючи чи стабілізуючи позицію лідера на кожному з ринків шляхом швидкого реагування на зміни в ринкових реаліях та послідовного переважання в конкурентній боротьбі;

- *цільові інвестиції в ринки*: посилення та розширення бізнесу, особливо на стратегічних ринках, що швидко зростають;

- *глобальний вимір діяльності*: доповнення природних сильних сторін партнерів мережі Делойт орієнтацією на всеохопний (глобальний) характер діяльності при послідовному забезпеченні високоякісних послуг;

- *єдність*: посилення професійних послуг шляхом виходу за традиційні географічні, функціональні та бізнес кордони.

Підтримку в реалізації стратегії створюють інвестиції в пошук, навчання та підвищення кваліфікації нового персоналу, удосконалення аудиторської практики та посилене фокусування та отримання знань про галузь діяльності клієнта [3, С.9].

Аналіз структури доходів компанії в 2011 році за географічними сегментами, проведений на основі даних, наведених в таблиці 6, дозволяє зробити наступні висновки:

Таблиця 6

Структура доходів компанії Deloitte в 2011 році за географічними сегментами

Регіон	Чистий дохід, \$ млрд.	Темпи зростання в дол. США, %	Темпи зростання в місц. валютах, %	Частка в доходах, %
1. Америка, у т.ч.:	14,3	10,4	9,3	49,7
1.1 Північна Америка	13,1	9,9	9,1	45,4
1.2 Латинська Америка	1,2	15,5	10,6	4,4
2. Азія і Океанія	4,2	15,8	8,5	14,6
3. Європа, Близький Схід та Африка	10,3	3,2	5,2	35,6
3.1 Європа	9,5	2,7	5,2	32,8
3.2 Близький Схід	0,3	13,5	12,4	0,9
3.3 Африка	0,6	8,8	2,2	1,9
Разом	28,8	8,4	7,7	100,0

Джерело: [11].

- ринок аудиторських послуг в Північній Америці є наразі найбільшим в світі, що пояснюється економічним домінуванням США та високою часткою ринку фінансових послуг у ВВП цієї країни. Протягом останніх 3 років ФРС США було проведено дві

програми кількісного пом'якшення, за якими до фінансового сектору країни надійшло понад \$2 трлн. Дещо меншу, але співставну за обсягом суму в 2011 році було надано Європейським центральним банком для стабілізації фінансового сектора в ЄС;

- другий за ємністю ринок послуг в країнах ЄС стає все менш привабливим для аудиторів через макроекономічні проблеми в країнах периферії Європи та боргову кризу. Це пояснює найнижчі темпи зростання доходів в цьому географічному сегменті (2,7% в річному вимірі);

- потенціал економічного зростання в країнах Латинської Америки, Азії і Океанії, Близького Сходу та Африки робить їх найбільш привабливими для інвестицій в аудиторську галузь, де темпи зростання доходів від надання послуг стабільно перевищують динаміку розвитку економіки. Зважаючи на високу потенційну ємність нових ринків, в середньостроковій перспективі очікується істотне підвищення попиту на аудиторські послуги в зазначених географічних сегментах.

Саме тому в середині 2012 року на щорічних глобальних зборах в Шанхаї, Китай (World Meetings, Deloitte Touche Tohmatsu Limited) компанія затвердила глобальний план розвитку на 2013-2015 роки з інвестиціями обсягом близько \$750 млн. у стратегічні ринки: Африку, Бразилію, Китай, СНД, Німеччину, Індію, Японію, Південну Корею, Близький Схід, Південно-Східну Азію та Туреччину. Більше половини інвестицій (понад \$400 млн.) буде спрямовано в розвиток мережі партнерів в країнах Азії (Китай, Індія, Японія, Корея, Південно-Східна Азія), понад \$250 млн. – в Європі та Близькому Сході [10].

Привабливість ринків, що розвиваються, для аудиторів пояснюється тим, що поряд з традиційними послугами аудиту компанії на таких ринках мають потребу в інформаційно-консультаційному супроводі, про що свідчать темпи зростання доходів аудиторів за видами послуг (табл. 7). Так, доходи від консультування та фінансового супроводу в 2011 році у компанії Deloitte зросли відповідно на 14,9% та 15,1% в річному вимірі.

Таблиця 7

Структура доходів компанії Deloitte в 2011 році за видами послуг

Вид послуг	Чистий дохід, \$ млрд.	Темпи зростання в дол. США, %	Темпи зростання в місц. валютах, %	Частка в доходах, %
Аудит	12,3	4,7	3,5	42,6
Консультавання	8,6	14,9	14,4	29,7
Супровід фінансових транзакцій	2,3	15,1	13,8	8,1
Оподаткування	5,6	5,2	4,9	19,6
Разом	28,8	8,4	7,7	100,0

Джерело: [11].

Таким чином, аудиторські компанії все більше уваги починають приділяти уваги консультативним видам послуг, забезпечені підвищеним попитом з боку клієнтів (передусім, на ринках, що розвиваються), що в подальшому створить підґрунтя для більш тісної і плідної співпраці в традиційній сфері аудиту (зокрема, в сфері складання та підтвердження фінансової звітності, оцінки ефективності систем контролю, виробництва, управління бізнесом тощо).

Висновки і пропозиції. Аналіз показників діяльності представників «Великої четвірки» на глобальному рівні свідчить про використання компаніями стратегії позиціонування за географічними сегментами, видами послуг, галузевою приналежністю клієнтів, в несприятливих макроекономічних умовах та високій конкурентній боротьбі.

Зміщення пріоритетів в бік ринків, що розвиваються, та консультаційних послуг для клієнтів дозволило компанії Deloitte скоротити відставання від лідера ринку – мережі аудиторських фірм PwC, яка першою з «Великої четвірки» розпочала експансію на нові ринки.

Попри високу конкуренцію та насиченість ринків конкурентоспроможність «Великої четвірки» залишається на надзвичайно високому рівні завдяки високим стандартам контролю якості, інвестиціям в персонал та використання ефекту синергії від мультинаціональної співпраці та обміну інформацією між учасниками мереж аудиторських фірм та професіоналів, об'єднаних у транснаціональні аудиторські бренди.

Присутність «Великої четвірки» на ринках, що розвиваються, створює передумови для розвитку національних аудиторських мереж, стимулює конкурентний розвиток галузі та забезпечує високу якість наданих послуг для широкого кола зацікавлених користувачів. А тому будь-яке штучне обмеження діяльності лідерів глобального ринку на рівні окремої країни чи регіону матиме виключно негативні наслідки як для самого ринку, так і споживачів аудиторських послуг.

Список використаних джерел

1. Parusinski J. BDO International head praises increased auditing industry regulation / Jacob Parusinski // Kyivpost. 23.04.2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kyivpost.com/content/business/bdo-international-head-praises-increased-auditing--126466.html>
2. Gerakos J. Competition in the Audit Market: Policy Implications / Joseph J. Gerakos, Chad Syverson // NBER Working Paper Series. – 2013. – No. 19251. – 58 p. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w19251>
3. Deloitte 2012 Global Report // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://public.deloitte.com/media/0564/pdfs/DTTL_2012GlobalReport.pdf
4. KPMG International Annual Review 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/Global/en/international-annual-review/financials-organization/Documents/iar-2012.pdf>
5. PwC. Rethinking the Future. Global Annual Review 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/en_GX/gx/annual-review/2012/assets/pwc-global-annual-review-2012.pdf
6. Building a Better Working World. EY Global Review 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssetsPI/EY_Global_review_2012/\\$FILE/Ernst_&_Young_Global_review_2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssetsPI/EY_Global_review_2012/$FILE/Ernst_&_Young_Global_review_2012.pdf)
7. The 2012 Big Four Firms Performance Analysis // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.big4.com/wp-content/uploads/2013/01/The-2012-Big-Four-Firms-Performance-Analysis.pdf>
8. Синюгіна Н.В. Зарубіжний досвід організації незалежного аудиту та його адаптація до національного середовища / Н.В. Синюгіна // Економіка розвитку. – 2010. - №4. – С. 17-19. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_gum/Ecoroz/2010_4/e104siny.pdf
9. Скаско О.І. Організація системи аудиту в зарубіжних країнах. / О.І. Скаско // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2012. - №1. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/20.pdf
10. Deloitte announces significant investment in strategic markets: Additional US\$750 million over next three years // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/global-press-releases-en/fa76ebab703c7310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm
11. Deloitte continues as an engine of employment creation and announces record revenues of US\$28.8 billion // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/global-press-releases-en/96616a3cfdc82310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm

УДК 657.633

В.Г. Барановська, канд. екон. наук, доцент

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**В.Г. Барановская**, канд. экон. наук, доцент

Киевский национальный торгово-экономический университет

К ВОПРОСУ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**V.G. Baranovskaya**, PhD. Economics., Associate Professor of

Kyiv National University of Trade and Economics

THE QUESTION OF ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT

Досліджені методологічні і організаційні проблеми розвитку внутрішнього аудиту. Узагальнено теоретичні й нормативно-правові засади створення системи внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, правове і методичне забезпечення.

Исследованы методологические и организационные проблемы развития внутреннего аудита. Обобщены теоретические и правовые основы создания системы внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, стандарты внутреннего аудита, правовое и методическое обеспечение.

This article contains a comprehensive investigation of the methodological and organizational problems of internal audit. The theoretical and legal basis was summarized, and the prerequisites for creation of internal audit system.

Key words: internal audit, internal audit standards, legal and methodical provision.

Постановка проблеми. Розвиток внутрішнього аудиту – потреба часу, оскільки без його нормальної організації неможливе ефективне функціонування господарюючих суб'єктів, органів центральної виконавчої влади та бюджетних установ, вдосконалення їх внутрігосподарських процесів і управління.

Водночас, попри достатньо ґрунтовне унормування організації внутрішнього аудиту в Україні, а також створення з початку 2012 р. в органах виконавчої влади і бюджетних установах нових структурних підрозділів – підрозділів внутрішнього аудиту, належна його організація в вищезазначених економічних агентах і досі відсутня. Це значною мірою зумовлене як недостатнім рівнем теоретико-методологічного обґрунтування цього різновиду аудиторської діяльності, різноплановістю існуючих в економічній літературі поглядів щодо цього, так і тим, що цей вид діяльності є абсолютно новим для нашої країни, а тому процес його становлення триває. Відтак, подальші дослідження питання організації внутрішнього аудиту є вкрай актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці внутрішнього аудиту присвячені роботи зарубіжних і вітчизняних дослідників. Так, серед них можна виокремити, зокрема, В. Бурцева, Ф. Бутинця, Н. Дорош, І. Дрозд, Т. Каменську, О. Петрик, Л. Петришин, Г. Потопальську, О.Редька, В.Рудницького, Г.Сиротюк, Б. Усача та ін.

Однак, й досі серед дослідників відсутні ідентичні погляди на сутність внутрішнього аудиту, його функціональне призначення і принципи організації, порядок регламентації та забезпечення.

Мета статті полягає в уточненні сутності внутрішнього аудиту, його функцій і завдань, оцінці його нормативно-правового забезпечення та організації проведення.

Виклад основного матеріалу. Історично внутрішній аудит виник у зв'язку із тим, що функції власника і керівника розмежовані. Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю підприємства є не завжди ефективною. Відомо, що за відсутності контролю персонал працює недобросовісно, а також можливі навмисні викривлення інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. А належно організована робота служби внутрішнього аудиту, особливо в умовах економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політи-

ки, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

При впровадженні на підприємстві внутрішнього аудиту необхідно врахувати критерій доцільності. За критерій можна прийняти масштаб діяльності підприємства, від якого залежить: чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства; чи не перевищують витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання [6].

Втім, на сьогодні в економічній літературі відсутнє усталене визначення сутності внутрішнього аудиту. Так, внутрішній аудит розглядають як вид незалежної діяльності, який проводиться на окремому підприємстві з метою встановлення фактичного стану справ суб'єкта господарювання і пошуку ефективних рішень існуючих проблем [8].

На думку Т.О. Каменської, внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність з контролю, оцінюванню різних сторін функціонування підприємства та консультуванню всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Він забезпечує формування потоку науково обґрунтованої, корисної та необхідної контрольно-аналітичної інформації, перевірку й оцінку проблемних ситуацій за допомогою аудиторських прийомів, та прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Наявність у структурі управління підприємством служби внутрішнього контролю та аудиту, що працюють відповідно до міжнародних стандартів, наразі розглядається як необхідний атрибут для виходу на світові фондові ринки [4].

Говорять про внутрішній аудит і як про діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалювання діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставленої мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, системи контролю й корпоративного управління [2].

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (видання 2013 року) дає таке визначення внутрішнього аудиту [5]: незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Внутрішній аудит проводиться в різних правових та культурних середовищах; в організаціях з різними цілями, масштабом, складністю та структурою; особами як з самої організації, так і ззовні. Оскільки ці розбіжності можуть впливати на практику внутрішнього аудиту у кожному середовищі, дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту є важливим в частині виконання обов'язків внутрішніх аудиторів і функцій внутрішнього аудиту.

Відповідно до Стандартів, функція внутрішнього аудиту повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. При цьому незалежність тлумачиться як свобода від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Для досягнення рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання функцією внутрішнього аудиту своїх обов'язків, керівник внутрішнього аудиту має пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва та ради. Це може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності. Загрози незалежності повинні контролюватися на рівні окремого аудитора, завдання та на функціональному та організаційному рівнях.

Натомість об'єктивність – це неупереджена ментальна позиція, що дозволяє внутрішнім аудиторам виконувати завдання, демонструючи впевненість у результатах своєї роботи і не допускаючи жодних компромісів щодо якості. Об'єктивність вимагає, щоб професійні судження внутрішніх аудиторів з питань аудиту не підпорядковувались су-

дженням інших осіб. Загрози об'єктивності повинні контролюватися на рівні окремого аудитора, завдання та на функціональному й організаційному рівнях.

При цьому внутрішні аудитори повинні утримуватися від проведення оцінки операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними. Об'єктивність вважається обмеженою, якщо внутрішній аудитор перевіряє ту діяльність, за яку він відповідав протягом попереднього року.

Завдання повинні виконуватися із застосуванням професійної компетентності та з належною ретельністю. Внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання покладених на них обов'язків. Функція внутрішнього аудиту в цілому повинна володіти або набути знання, навички або інші вміння, необхідні для виконання своїх обов'язків.

Внутрішні аудитори повинні проявляти ретельність та застосовувати вміння, що очікуються від розсудливого та компетентного внутрішнього аудитора. Належна професійна ретельність не означає, що аудитор не має права на помилку.

Внутрішні аудитори повинні удосконалювати свої знання, навички та інші вміння шляхом постійного професійного розвитку.

Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, що охоплюватиме всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту, а також ризик-орієнтований план для визначення пріоритетів функції внутрішнього аудиту, які відповідають цілям організації; забезпечити відповідність, достатність та ефективне використання ресурсів внутрішнього аудиту для виконання затвердженого плану.

Використовуючи систематичний та послідовний підхід, функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.

Звіти внутрішніх аудиторів повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими, конструктивними, вичерпними та своєчасними.

Внутрішні аудитори можуть офіційно повідомляти, що їхні завдання «виконані у відповідності до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту», тільки якщо це підтверджується результатами програми забезпечення та підвищення якості.

Виданий загальний висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.

Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати систему моніторингу реагування на результати, надані керівництву.

Внутрішній аудит – невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути і незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

Водночас, в Правилах (стандартах) аудиторської діяльності Російської Федерації наводиться таке визначення: внутрішній аудит – організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

А Інститут внутрішніх аудиторів США (Institute of Internal Auditors) дає таке визначення: внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації (на підприємстві) з перевірки і оцінки її роботи в її ж інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам організації ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають своїй організації (підприємству) дані аналізу і оцінки, рекомендації й іншу необхідну інформацію, що є результатом перевірок.

Внутрішній аудит – один з способів контролю за ефективністю діяльності ланок структури економічного суб'єкта. Він необхідний головним чином для запобігання втраті ресурсів і здійснення необхідних змін всередині підприємства.

Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим економічним суб'єктом, тобто його керівництвом і (або) власниками, залежно від:

- змісту і специфіки діяльності економічного суб'єкта;
- обсягів показників фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта;
- наявної системи управління економічного суб'єкта;
- стану внутрішнього контролю[1].

Визначається внутрішній аудит і як організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й перевірка інформаційних систем підприємства. Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта й вимог його керівництва й (або) власників[2].

Внутрішній аудит – невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути й незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

За ст.26 Бюджетного кодексу України, внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

В Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю від 24 травня 2005 р. № 158-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р) внутрішній аудит розглядається як діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

В Методичних рекомендаціях щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, схвалених постановою правління НБУ від 28.03.2007 р. № 98, під внутрішнім аудитом розуміється незалежна, об'єктивна перевірка та надання консультацій з метою підвищення ефективності операцій банку. Внутрішній аудит допомагає банку досягти встановлених цілей шляхом забезпечення систематичного дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління.

Згідно з наказом Генеральної прокуратури «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України» від 11.04.2011 р. № 42, внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності органів прокуратури України, поліпшення внутрішнього контролю.

До функцій внутрішнього аудиту належать: контрольна; захисна; аналітична; координаційна; інформаційна; консультаційна[6].

Водночас, можна виокремити такі принципи та вимоги щодо організації ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві: надійність (встановлення надійної систе-

ми внутрішнього аудиту); динамічність (динамічне приведення контрольної діяльності); адаптивність (підтримка певного балансу внутрішніх можливостей розвитку системи внутрішнього аудиту та зовнішніх); саморегуляція (корегування системи внутрішнього аудиту); постійність (постійне та ефективне функціонування системи внутрішнього аудиту); безперервність розвитку та удосконалення системи внутрішнього аудиту [7, с.101].

Як зазначає І.Дрозд, суттєвих змін у результаті реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів у підрозділи внутрішнього аудиту зазнали і форми контролю, і підконтрольні об'єкти і результати контрольних (аудиторських) заходів у цілому[3].

Висновки. Необхідність вдосконалення внутрішнього аудиту зумовлена потребою у зниженні ризиків господарсько-фінансової діяльності економічних агентів, підвищенням її рентабельності. Досягти ж цього можна лише за чіткого визначення сутності внутрішнього аудиту, його мети і завдань, створення необхідного нормативно-правового і організаційно-методологічного забезпечення, вдосконалення застосовуваних процедур, оцінки дотримання внутрішніми аудиторами встановлених стандартів їх діяльності.

Список використаних джерел

1. Аудиторская деятельность [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bibliotekar.ru/audit/8.htm>
2. Внутрішній та зовнішній аудит[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://proaudit.com.ua/audit/audit_proverka/vnutrishnii-ta-zovnishnishnii-audit.html
3. Дрозд І. Внутрішній аудит у секторі державного управління / І. Дрозд // Казна України. – 2012. – № 2. – С.6-8.
4. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Т.О. Каменська. – Київ, 2011. – 42 с.
5. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Редакція 2013 року. Переклад здійснений ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» та публікується з дозволу власника авторського права The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, U.S.A.
6. Петришин Л. Внутрішній аудит: проблемні аспекти та перспективи розвитку / Л.Петришин, Г.Сиротюк[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_7_2013_04_18_19/vnutrishnij_audit_problemnii_aspekti_ta_perspektivi_rozvitku/27-1-0-598
7. Пишна О.Б. Концептуальна модель системи внутрішнього аудиту в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства / О.Б. Пишна. Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю. - Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2004. – С.101-104.
8. Шишкин В.Ю. Аудит и финансовый контроль / В.Ю.Шишкин // Главбух. – 2008. – №3. – С. 17-24.

УДК 657

Петраков Я.В., канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ТЕОРИЯ КВАЗИКОНКУРЕНТНЫХ РЫНКОВ И АУДИТОРСКИЙ БИЗНЕС:
ПРОБЛЕМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ****Петраков Я.В.**, канд. экон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ТЕОРІЯ КВАЗИКОНКУРЕНТНИХ РИНКІВ І АУДИТОРСЬКИЙ БІЗНЕС:
ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ****Iaroslav V. Petrakov**, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**THE THEORY OF CONTESTABLE MARKETS AND AUDITING BUSINESS IN
UKRAINE: AN IDENTIFICATION PROBLEM**

В течении последнего десятилетия рынок аудиторских услуг существенно не изменился. Однако страхи относительно его дальнейшей монополизации и концентрации рыночно власти у лидеров отрасли лишь возросли, усиливая дебаты о совершенствовании системы её регулирования. Подходы к анализу сущности и структуры рынка в рамках теории организации отраслевых рынков позволяют утверждать о квазиконкурентном характере аудиторского бизнеса, идентифицировать его специфические свойства и исследовать особенности входа на рынок.

В статье проанализировано текущее состояние аудиторского рынка в Украине. Выявлено, что структура рынка свидетельствует о высоком уровне концентрации в отрасли из-за присутствия представителей «Большой четвёрки». Впрочем, избранная ими стратегия глокализации и позиционирования не представляет угрозы для отечественных аудиторов по причине иного сегмента клиентов.

Ключевые слова: рынок аудиторских услуг, «Большая четвёрка», глокализация, квазиконкурентный рынок, барьеры входа, особенности рынка.

Протягом останнього десятиліття ринок аудиторських послуг істотно не змінився. Втім, побоювання його подальшої монополізації та концентрації ринкової влади у лідерів галузі лише зросли, посилюючи дебати щодо удосконалення системи її регулювання. Підходи до аналізу сутності та структури ринку в рамках теорії організації галузевих ринків дозволяють стверджувати про квазіконкурентний характер аудиторського бізнесу, ідентифікувати його специфічні властивості та дослідити особливості входження на ринок.

В статті проаналізовано поточний стан аудиторського ринку в Україні. Встановлено, що попри високий рівень концентрації в галузі через присутність представників «Великої четвірки», обрана ними стратегія глокалізації та позиціонування не становить загрози для вітчизняних аудиторів через інший сегмент клієнтів.

Ключові слова: ринок аудиторських послуг, «Велика четвірка», глокалізація, квазіконкурентний ринок, вхідні бар'єри, особливості ринку.

There have not been essential changes at the auditing market during last decade. Thus, the threat of further monopolizing and market power concentration in the hand of the firm-leaders has only grown up, skyrocketing the debates about market regulatory system development. The industrial markets organization theory approach help to envisage the contestable type of auditing market, identify its features and research the market entrance barriers.

The article analyzes the current structure of the audit market in Ukraine. As determined, market structure is likely to be highly concentrated regarding the presence of the Big Four representatives. Thus, glocalization and positioning strategy of Big Four does not threat national auditors because of different client segment.

Keywords: auditing service market, "Big Four", glocalization, contestable market, entrance barriers, the market features.

Уверенность инвестора является основой для успешной деятельности мировых финансовых рынков. Принимая решение относительно перераспределения капитала, инвесторы должны быть уверены, что предоставленная им информация является достоверной и надежной [1, с.5].

Слабость аудиторской профессии в Украине состоит в том, что лишь несколько компаний на рынке могут осуществлять высококачественные услуги и сохранять независимость и объективность при проверках [2]

Постановка проблемы. Крах американского энергетического гиганта – компании Enron – в 2002-м году предопределил пристальное внимание общества и регуляторных органов к аудиторскому бизнесу на многие годы вперед. Помимо ожидаемого снижения доверия к профессии и рынку в целом, острые дискуссии возникли относительно

дальнейшей концентрации и монополизации рынка вследствие прекращения работы представителя «Большой пятерки» - компании Arthur Andersen (аудитора Enron).

Прошло более десяти лет с момента формирования «Большой четверки», однако угроза монополизации рынков аудиторских услуг остаётся актуальной и приобрела характер публичных спекуляций.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам анализа аудиторского рынка в Украине уделяется мало внимания. Среди последних отечественных публикаций можно отметить работу О. Редько [3]. В зарубежной практике, в условиях значимости аудита для рынков и общества, понимание сущности и особенностей рынка аудиторских услуг позволяют сформировать правильную концептуальную основу для его дальнейшего развития.

Среди наиболее интересных вопросов анализа рынка аудиторских услуг следует выделить: детерминанты концентрации рынка, её влияние на качество аудиторских услуг и доходов аудиторов, наличие входных барьеров и рыночной власти у лидеров рынка, а также последствия концентрации для рынка и самих аудиторов.

Анализ динамики и структуры аудиторской отрасли в США за последние 20 лет позволил идентифицировать факторы, влияющие на концентрацию рынка: размер рынка, степень концентрации потребителей, количество городских жителей, удельный вес активных аудиторских фирм в общем их количестве [4].

Исследование входных барьеров на рынке аудиторских услуг показало, что каждая фирма, присутствующая на рынке, обладает определённой рыночной властью и возможностью осуществлять ценовую дискриминацию. Однако ценовые войны наблюдаются не на всём рынке, а только в том его сегменте, где уровень конкуренции является чрезвычайно высоким. Урегулирование данной проблемы осуществляется путём установления минимальной суммы гонорара, а также дальнейшей глубокой специализации аудиторской фирмы, способствуя полной компенсации издержек [6].

Сравнение трёх традиционных сегментов аудиторского рынка (Большая четвёрка, компании второго эшелона, прочие аудиторские фирмы) позволило выяснить, что наибольшим доверием со стороны рынков располагают представители «Большой четвёрки», в то время как прочие аудиторские фирмы имеют наименьший кредит доверия [7].

Концентрация на аудиторском рынке ассоциируется с Большой четвёркой и компаниями второго эшелона (Second-Tier audit firms: Baker Tilly, BDO, Grant Thornton, Crowe Horwath, McGladrey & Pullen) и зависит больше от относительного количества клиентов в расчёте на географический сегмент, чем от абсолютного [8].

Анализ деятельности «Большой четвёрки» в разных странах показал следующее:

- в странах с преобладанием «Большой четвёрки» на рынке качество работы аудиторов является выше (даже не для клиентов этих компаний);
- концентрация в пределах «Большой четвёрки» снижает качество доходов этих компаний;
- само по себе доминирование 4 компаний не вредит качеству аудита и ассоциируется с высоким качеством доходов;
- количество ошибок у фирм, относящихся к лидерам, меньше, чем у других участников рынка;
- повышение ответственности аудиторов снижает как удельный вес неправильных заключений в общем их количестве, так и уровень новых прибыльных инвестиций в аудиторском бизнесе [5; 9; 10].

Выделение ранее не решённых частей общей проблемы. Несмотря на достаточно обширную базу публикаций, недопонимание сущности и особенностей рынка аудиторских услуг обществом и регуляторными органами сохраняется, чему и посвящена данная публикация.

Целью статьи является раскрытие сущности рынка аудиторских услуг путём обобщения его особенностей, специфических характеристик, выделения тенденций в конкуренции на основе положений теории отраслевых рынков и феномена их глокализации.

Изложение основного материала. При анализе рынка аудиторских услуг многие исследователи игнорируют его ключевую особенность: квазиконкурентную (contestable) сущность, ошибочно относя его к рынку либо монопольного, либо конкурентного типа.

Теория квазиконкурентных рынков (предложена У. Баумодем, Дж. Панзаром и Р. Виллингом в 1982 г.) рассматривает рынки с небольшим числом крупных фирм, для которых созданы условия, вынуждающие действовать конкурентно.

Квазиконкурентный (соревновательный) рынок, или рынок работающей конкуренции, возможен и в рамках монопольных отраслей. Он может сочетать в себе высокий уровень концентрации производства с чертами конкурентного рынка. В силу этого он отвечает специфике отраслевой структуры трансформируемой экономики с доминированием крупных предприятий, не требует демополизации и принудительной ликвидации монополистов. В такой ситуации сокращается сфера охвата рынков традиционной анти-монопольной политикой, со стороны государства вмешательство в квазиконкурентные рынки сводится к снятию административных барьеров входа (*см. Вставку 1*). Все это способствует появлению потенциальных конкурентов, ориентации политики государства на усиление конкурентных аспектов монопольных рынков [19].

Вставка 1. Характеристики квазиконкурентного рынка аудита.

Квазиконкурентные рынки - рынки, на которых могут действовать крупные фирмы, обладающие всеми признаками доминирующих, но не являющимися таковой по своему стратегическому поведению в силу особого характера рынка (табл. 1). Соревновательный рынок обеспечивает эффективный выпуск в отрасли и отсутствие рыночной власти у какого-либо экономического агента, действующего на этом рынке [20, С.8].

Таблица 1

Характеристики квазиконкурентного рынка

Структура рынка	Поведение продавцов	Результативность рынка
- отсутствие ярко выраженного доминирования, и размер продавцов настолько большой, насколько это позволяет эффект масштаба; - дифференциация товара умеренная и чувствительная к ценам; - отсутствие препятствий для мобильности продавцов как между данным рынком и другими отраслями; - приемлемая доступность рыночной информации; - наличие некоторой неопределённости относительно реакции конкурентов на снижение цены; - отсутствие законодательных ограничений; - развитие новых рынков и торговых контрактов	- независимая конкуренция, поиск прибыли; - отсутствие искусственных прикрытий для неэффективных конкурентов, поставщиков или заказчиков; - отсутствие недобросовестной конкуренции, исключительных прав и грабительской тактики ценообразования на рынке; - отсутствие излишней ценовой дискриминации; - достаточная быстрая реакция покупателей в качестве и других характеристиках товара	- эффективное производство и распределение; - отсутствие излишних расходов на рекламу и другие методы стимулирования сбыта; - прибыль, достаточная для возмещения инвестиций и инновационной деятельности; - эффективный выпуск; - цены не обостряют проблемы цикла деловой активности; - качество товара соответствует предпочтениям потребителей; - соответствующая степень улучшения товаров и технологий

Источник: [21]

Для анализа аудиторского рынка воспользуемся методологией теории отраслевых рынков, предложенной в 30-х годах XX столетия профессором Гарвардской школы бизнеса Эдвардом С. Мейсоном, предусматривающей исследование:

- базисных условий (взаимодействие спроса и предложения через input-output модель) и структуры рынка;

- мер государственной политики (налоги и льготы, международные правила, анти-монопольное регулирование, контроль цен, информационная безопасность);
- поведения фирм на рынке и их результативности (цели и стратегии фирмы, формы взаимодействия, юридическая тактика, эффективность производства и размещения ресурсов, технический прогресс, занятость, справедливость).

Несмотря на определённую закрытость рынка и отсутствие необходимого объёма количественных данных, основное внимание автором направлено на качественный анализ рынка аудиторских услуг.

Для анализа базисных условий существования, а также структуры рынка аудиторских услуг, которые позволят раскрыть его принципиальные отличия от рынков традиционных товаров и услуг, рассмотрим следующие элементы рынка:

- со стороны предложения: сырьё, издержки, технологии, правовую систему, влияние профессиональных объединений;
- со стороны спроса: ценовую эластичность, методы закупки, наличие товаров-заменителей, тип маркетинга и фактор сезонности, цикличности (*вопросы рыночного равновесия будут отдельно рассмотрены в следующей статье – прим. автора*);
- по структуре рынка: способ сегментации, барьеры входа/условия вхождения, характер продукта, структура затрат, количество покупателей.

Давая характеристику рынку аудиторских услуг важно акцентировать внимание на его место в формировании ценностной цепочки (value chain creation), а также доминанте развития – спросе.

Существует несколько подходов к классификации услуг, предоставляемых аудиторами. Исходя из нормативного подхода, предусматривающего классификацию согласно законодательной базы, аудиторы оказывают услуги:

- 1) предусматривающие предоставление уверенности (аудит и осмотр исторической финансовой информации, различные оценки/проверки/тесты эффективности, экономическая экспертиза, проверка прогнозной финансовой информации, а также сопутствующие услуги);
- 2) не предусматривающие предоставления уверенности (ведение/восстановление бухгалтерского/налогового учёта, составление финансовой/налоговой отчетности, консультации по вопросам учёта, налогообложения, информационных технологий, управления и ведения бизнеса; представление интересов клиента в суде; разработка для клиента внутренне организационно-распорядительной документации, а также
- 3) связанные с организационным и методическим обеспечением аудита (разработка и издание методических материалов, проведение профессиональных тренингов, осуществление мероприятий по контролю качества аудиторских услуг).

По критерию конечного потребителя, аудиторские услуги можно классифицировать следующим образом:

- 1) для бизнес-клиентов (формат B2B: business-to-business): предприятий, использующих работу аудитора в своей деятельности, или в целях принятия управленческих решений, оплачивающие работу аудитора;
- 2) для граждан и общества в целом (B2C: business-to-consumer; B2S: business-to-society), которые будут принимать экономические решения, однако получающие результаты работы аудитора через публичные каналы информации бесплатно.

В идеале, главным пользователем работы аудиторов является именно общество, а не бизнес - клиенты, что исходит из основной цели аудиторской деятельности – защиты информационных интересов пользователей при соблюдении принципов объективности, доверительности, конфиденциальности и профессионализма.

Отметим, что *спрос на рынке является неоднородным*, порожденным разными целями пользователей, что оказывает влияние на модели поведения аудиторских фирм на рынке путём формирования различных сегментов, ниш и кластеров.

Важно отметить, что в цепочке создания стоимости *аудиторы* находятся между предприятиями и обществом - они *не формируют продуктов конечного потребления*, которыми будут являться действия экономических агентов, принятые на основе выводов и/или действий аудитора.

Спрос, предопределяющий структуру и сегментацию аудиторского рынка, способствует формированию особенностей предложения:

- *основу ресурсной базы составляют профессионалы, а также информация о целевых (конечных) рынках клиентов*. Трудоёмкость аудиторских услуг обуславливает необходимость подбора наиболее квалифицированного персонала, повышение его знаний и навыков, развитие дополнительных способностей. При этом текучесть кадров в аудите является очень высокой: в 2012 году коэффициент принятия на работу (employee turnover rate) в «Большой четвёрке» составил 7 %, а коэффициент выбытия (attrition rate) превысил 10 % (к примеру, в докризисном 2008 году показатель составлял 15 %), отражая реакцию компаний (а также интересов и настроений их персонала) на изменения спроса клиентов;

- *сочетание уникальности и универсальности основных аудиторских продуктов* (услуг по аудиту и консультированию): несмотря на имеющиеся международные стандарты предоставления услуг, способствующие их формальной унификации (подходы к работе с клиентами, оценке рисков, получению доказательств, формированию и изложению мнения аудитора), каждая сделка является уникальной, её результатом является специфический продукт для конкретной группы клиентов, который нельзя тиражировать или ставить на поток. В результате, аудиторские фирмы должны постоянно находить персонал, соответствующий заданию и ожидаемым требованиям клиента. Как показывает опыт, на обучение и введение в корпоративную практику нового сотрудника аудиторской фирмы уходит минимум 2-3 года, а для подготовки его к руководящей должности – от 10-12 лет. В связи с этим, многие крупные аудиторские компании объединяются в сети под единым брендом, обмениваясь персоналом, информацией, наработками в том или ином сегменте бизнеса (см. **Вставку 2**), а также создают *уникальные информационные технологии для подбора и стимулирования персонала* (программы обучения, наставничества, карьерного развития), *обслуживания клиентов* (программы по трансфертному ценообразованию для международных вертикально-интегрированных структур, оптимизации налогообложения в рамках действующего налогового режима, системы бухгалтерского учёта и финансовой отчетности), внутрифирменного обмена данными и контроля качества.

- *высокий уровень самоорганизации и профессиональной защиты*: учитывая значимость профессии и ответственность аудиторов перед широким кругом пользователей помимо прямых клиентов, в каждой стране сформировано несколько независимых неприбыльных профессиональных организаций, выступающих как в качестве органов надзора, так и защиты прав аудиторов. Кроме того, в развитых странах аудиторы объединяются в ассоциации, альянсы, сети, что способствует их большей вовлечённости в услуги отрасли. При этом, специальный статус аудиторов и их организаций чаще всего закреплён на государственном уровне.

- *формирование спроса со стороны многих отраслей с разным уровнем концентрации, масштаба, технологий, платежеспособности* стимулирует внутри рыночную кластеризацию рынка аудиторских услуг, узкую специализацию аудиторов, что существенно снижает «нишевую» конкуренцию и формирует неоднородные сегменты по уровню распределения доходов и прибыли между фирмами.

Вставка 2. Организационно-правовые особенности лидеров аудиторского рынка (на примере компании PwC).

PwC – это бренд, под которым осуществляют свою деятельность и оказывают профессиональные услуги фирмы, входящие в глобальную сеть PricewaterhouseCoopers International Limited (далее – «PwCIL»). Вместе взятые, они образуют международную сеть фирм PwC. Бренд PwC часто используется в отношении отдельных фирм, осуществляющих деятельность в рамках такой глобальной сети, или в отношении нескольких таких фирм или всех фирм сети.

Поскольку во многих странах, в соответствии с требованиями национального законодательства, аудиторские фирмы должны сохранять независимость и не могут находиться в иностранной собственности, фирмы PwC не осуществляют и не могут осуществлять свою деятельность в качестве международной корпорации. Поэтому сеть PwC не является «глобальным партнерством», «единой фирмой» или транснациональной корпорацией, а её состав входят фирмы, являющиеся самостоятельными юридическими лицами.

PwCIL не занимается бухгалтерской или аудиторской деятельностью, не оказывает услуги клиентам и не ведет бизнес с третьими лицами - её цель заключается в координации работы фирм, входящих в состав глобальной сети PwC, занимаясь вопросами стратегии, бренда, управления рисками и качества,

Фирмы, входящие в глобальную сеть компаний PwCIL, вправе использовать наименование PwC, а также ресурсы и методы глобальной сети PwC. Помимо этого, фирмы, входящие в глобальную сеть, могут воспользоваться ресурсами или профессиональными услугами других таких фирм и прочих компаний. В обмен на это фирмы обязуются соблюдать определенную общую политику и соответствовать стандартам, установленным PwCIL для всех фирм в рамках сети PwC.

Сеть PwC не является единым международным партнерством, а фирмы, входящие в эту сеть, не имеют между собой юридических партнерских взаимоотношений. Фирмы, входящие в глобальную сеть, не могут выступать в качестве агента PwCIL или другой такой фирмы. Они несут ответственность исключительно за свои действия или бездействие. Аналогичным образом, PwCIL не может выступать в качестве агента любой из фирм, входящих в глобальную сеть, не может создавать для таких фирм обязательства и несет ответственность исключительно за свои действия или бездействие.

Источник: [15].

Впрочем, структура рынка и поведение фирм на нём являются взаимообусловленными.

С одной стороны, нишевая локализация аудиторов способствует повышению эффективности и сохранению привлекательности на рынке, с другой стороны, имеющаяся структура рынка предопределяет сегмент присутствия потенциальных новичков рынка в сегментах с менее насыщенной концентрацией.

В качестве примера рассмотрим структуру аудиторского рынка в Украине (см. табл. 2, 3) и два традиционных представления о нем:

- 1) рынок монополизирован представителями «Большой четвёрки»;
- 2) для получения заказов аудиторы сознательно демпингуют.

Таблица 2

Структура аудиторского рынка по количеству субъектов и общему объёму предоставленных услуг в Украине в 2010-2011 годах

Доход аудиторских фирм (аудиторов), \$ тыс.	Количество субъектов, ед.		Уд. вес в общем количестве субъектов, %		Общий объем предоставленных услуг, \$ тыс.		Уд. вес на рынке по объёму, %	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011	2010	2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Объем не указан	167	161	8,15	8,98	–	–	–	–
0,1 ÷ 1,25	106	73	5,18	4,07	59,8	47,5	0,04	0,03
1,25 ÷ 12,5	658	508	32,14	28,35	3 820,3	3 136,0	2,68	2,02
12,5 ÷ 25,0	341	330	16,65	18,42	5 760,7	5 889,2	4,04	3,79
25,0 ÷ 50,0	380	311	18,55	17,36	12 765,3	10 865,7	8,94	6,99

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
50,0 ÷ 125,0	314	294	15,33	16,41	21 599,7	22 261,9	15,13	14,33
125,0 ÷ 1 250,0	74	107	3,61	5,96	23 335,3	29 400,7	16,35	18,93
≥ 1 250,0	8	8	0,39	0,45	75 376,4	83 745,5	52,82	53,91
Итого	2 048	1 792	100	100	142 717,4	155 346,5	100	100
<i>Справочно:</i>								
доходы Б4 в Украине	4	4	0,20	0,22	111 100	109 900	77,85	70,75

Источник: рассчитано автором на основе [11]

Как видно из таблицы 2, удельный вес восьми крупнейших аудиторских компаний в Украине («Большая четвёрка» и аудиторы второго эшелона) в 2010-2011 составлял соответственно 52,82% и 53,91%, что, согласно традиционному подходу к трактовке типа рынка с использованием коэффициента Херфиндаля-Хиршмана, указывает на его монопольный характер. Однако если проанализировать структуру рынка, то распределение аудиторов по количеству близко к нормальному, а объём предоставленных услуг аудиторами с доходами более \$25 тысяч в год – практически сопоставим с долей лидеров рынка.

Так, по мнению представителя компании BDO, сужение рынка аудиторских и консалтинговых услуг во время кризиса привело к конфликту интересов и понижающему давлению на стоимость услуг со стороны клиентов [14].

Если же проанализировать уровень доходов представителей «Большой четвёрки» в Украине и мире (таблица 3), то ёмкость отечественного рынка аудиторских услуг является критически низким, что делает его непривлекательным для мировых лидеров (как результат – 2 из 4 аудиторских сетей сокращают присутствие в Украине). При этом, лишь 1 из 4 компаний раскрывает результаты деятельности в стране, а оценки доходов самих аудиторов существенно отличаются от официальной статистики, свидетельствуя о недостаточной (зачастую, необоснованной) прозрачности аудиторского рынка.

Таблица 3

Доходы «Большой четвёрки» в 2010-2012 годах в мире и Украине, \$ млрд

Компания	2010	2011	2012
Deloitte	26,6	28,8	31,3
Ernst&Young	21,1	22,9	24,4
KPMG	20,7	22,7	23,0
PwC	26,6	29,2	31,5
Всего:	95,0	103,6	110,2
<i>справочно:</i>			
доходы компаний в Украине	0,110	0,111	н/д

Источник: рассчитано автором на основе [12] и [13].

Оценивая возможность демпинга аудиторских компаний следует учитывать то обстоятельство, что, в отличие от рынков развитых стран, где преобладают платежеспособные клиенты, в Украине уровень доходов основной доли клиентов аудиторов не является высоким (зачастую к услугам аудиторов прибегает и государство), которые используют все возможные рычаги влияния для снижения окончательной суммы гонорара в процессе переговоров. И если представители «Большой четверки» и аудиторы второго эшелона могут просто переключиться на рынки соседних стран или начать оказывать смежные аудиторские услуги, то остальная часть аудиторского рынка просто не имеет особого выбора (впрочем, процесс ценообразования на рынке будет рассмотрен детальнее в следующей статье).

Анализируя эволюцию аудиторского рынка, многие исследователи отмечают, что сначала украинские компании интересовались просто аудитом и переходом на Между-

народные стандарты финансовой отчетности, а сегодня – реализуют комплексные проекты по сопровождению компаний при входе на мировой рынок, консультируются по вопросам реструктуризации бизнеса

Наибольший интерес со стороны финансово-промышленных групп проявляется к услугам по ведению бизнеса – поддержке транзакций и проверке объектов поглощения. Так, в 2006 году Украина заняла 4 место среди стран Центральной и Восточной Европы по росту активности на рынке слияний и поглощений. В связи с этим многолетний опыт известных аудиторских компаний является несомненным преимуществом над украинскими [16].

Важную роль играют аудиторы в формировании институциональных реформ. Так, Закон Украины «О трансфертном ценообразовании» был разработан Министерством доходов и сборов Украины совместно с компанией PwC, имеющей многолетний опыт работы в данной сфере за рубежом. По предварительным оценкам, результативность нормативного акта оценивается на уровне 20-25 млрд грн ежегодно [17].

Мобильность молодых отечественных профессионалов, получающих бесценный опыт при проведении уникальных сделок мирового, международного и национального масштаба, делает аудиторский бизнес одновременно привлекательным и нестабильным, способствуя его глокализации (*см. Вставку 3*).

Вставка 3. Феномен глокализации на аудиторском рынке.

Географическая диверсифицированность компании позволяет получать преимущества от изменения рыночной конъюнктуры на локальных рынках и приводит к развитию процесса глокализации.

Механизм глокализации как конкурентное преимущество аудиторской компании представляет собой симбиоз факторов технологической локализации, включающей адаптивное вхождение компании-пришельца в национальную рыночную среду посредством комплементарности, фрагментации, мимикрии (большинство «глокалов» позиционируют себя как часть местной экономики) и собственно глобализации, которая позволяет глобальной сети пользоваться ее эффектами (в частности, масштабом операций), технологиями по формированию глобальных цепочек добавленной стоимости.

Глокальные компании представляют собой новую разновидность фирм, в которых функции и процессы реализуются на мировом уровне. В результате достигается более высокая эффективность производства, углубляются кооперация и взаимная ответственность. Они способны оказывать воздействие на мировой рынок рабочей силы; потребителей, формируя стандарты потребления. Формирование глокальных аудиторских фирм обусловлено необходимостью преодоления глобализационных эффектов: ограничений развития международной торговли, усиления конкурентной борьбы на большинстве товарных рынков, сокращения транспортных, информационных издержек, роста потоков информации и информационного обмена, ограниченности определенных видов ресурсов.

В стремлении увеличить прирост доходности капитала и сконцентрировать усилия на основной деятельности бренд-компания все меньше опираются на свой физический капитал. Стратегия их заключается в передаче составляющих производственного процесса, связанных с физическим капиталом, внешним структурам и в распределении их по цепочке поставщик – потребитель.

В равной степени это относится и к вспомогательным функциям. Компании при этом могут быть подразделены на две группы: те, что владеют брендом, и те, что группируются вокруг бренд-компаний, образуя сети внешних структур.

Внешние сети предоставляют бренд-компаниям цепочки поставщик – потребитель, цепочки спрос – предложение, а также различные услуги, такие, как обработка финансовой информации, учет, технические сервисы, подбор персонала (международный аутсорсинг)

Источник: [18].

Барьеры входа на рынок – всё, что позволяет находящимся в выгодной ситуации фирмам зарабатывать сверхприбыли без угрозы входа – это факторы, создающие: а)

асимметрию информации, имеющую экономическое выражение; б) дополнительную прибыль участников рынка; в) затраты, которые имеет фирма, входящая в отрасль, и которых нет у участников рынка; г) требования государства к компаниям, входящим на рынок (на них приходится, в среднем, до 30% отраслевого роста).

Если рассматривать клиентскую базу «Большой четверки» в Украине (табл. 4), то крупные аудиторские сети предоставляют услуги преимущественно для крупного бизнеса. Причем один клиент может обслуживаться сразу несколькими аудиторами.

Таблица 4

*Основные показатели присутствия на аудиторском рынке Украины «Большой четверки»**

Показатель	ЕУ	PwC	KPMG	Deloitte
Персонал	500	413	300	350
Партнеры	14	10	8	15
Чистый доход, \$ млн	40 (33)	44 (35)	13,2 (19,1)	12,7 (24)
Клиенты	МХП, «Синтал», «Бахмутский Аграрный Союз», Valars, МТС, Life, «Киевстар», «АрселорМиттал Кривой Рог», «Метинвест», Ощадбанк, ОТП Банк, Брокбизнесбанк	СКМ, НБУ, ПриватБанк, УкрСиббанк, банк «Пивденный», «Форум», ПУМБ, Компании «Смарт-холдинга»	НАК «Нафтогаз Украины», ДК «ГАЗ Украины», «Энергорынок», «Метинвест Холдинг», «Азов-сталь», ТНК-ВР, ДТЭК, «Арселор-Миттал Кривой Рог»	Ситибанк, Укрсоцбанк, Правэкс-Банк, Nestle, «Запорожсталь», «Энергоатом» и СКМ

Примечание: данные предоставлены за 2010 (в скобках) и 2011 года.

Источник: [13].

Важно отметить национальные особенности вхождения на рынок и проанализировать влияние входных барьеров на заинтересованность новых аудиторов:

- **барьеры вхождения являются значительно либеральнее, чем в других странах**, и ограничиваются квалификационными (наличие опыта работы и сертификата аудитора), экономическими (удельный вес собственников – аудиторов – должен быть не ниже 30% в уставном фонде), юридическими (необходимость включения в регистр аудиторов и аудиторских фирм) условиями;

- **возможность наращивания присутствия на рынке существенно ограничена** вследствие малой его ёмкости по причине низкой платежеспособности клиентов и узкого круга экономических агентов, заинтересованных в услугах аудиторов. Реализация модели B2B требует наличия большого количества компаний-клиентов, значительно удельного веса корпоративного сектора в структуре организационно-правовых форм хозяйствования (в Украине – меньше 25%);

- **возможность свободного сотрудничества** одновременно с несколькими аудиторскими сетями в качестве партнера, перехода от одного лидера рынка к другому, смены вида профессиональной деятельности и смены географии предоставления услуг (как правило, младший аудиторский персонал активно набирается опыта за рубежом, участвуя в международных проектах, имеет возможность получения дополнительного профессионального образования без заключения дополнительных соглашений о трудоустройстве с работодателем);

- **высокие начальные требования крупных клиентов** при отборе аудитора, что практически исключает возможность вновь созданных аудиторских фирм без соответствующего опыта побеждать в тендерах на предоставление услуг.

Выводы и предложения. Применение теории организации отраслевых рынков позволило установить квазиконкурентный характер рынка аудиторских услуг, обусловленный его специфическими чертами:

- основу ресурсної бази становлять професіонали, а також інформація о цільових (конечних) ринках клієнтів;
- поєднання унікальності і універсальності основних аудиторських продуктів;
- високий рівень самоорганізації і професійної захисту;
- формування попиту зі сторони багатьох галузей з різним рівнем концентрації, масштабу, технологій, платіжеспособності.

Серед основних тенденцій, спостережуваних на ринку аудиторських послуг, слід виділити: підвищену увагу зі сторони регуляторів і спроби «реформувати» ринок; посилення конкурентної боротьби; розширення спектру послуг, надаваних аудиторськими фірмами і аудиторами.

Національні особливості входу на ринок полягають в тому, що бар'єри входу значно ліберальніші, ніж в інших країнах. При цьому можливість нарощування присутності на ринку суттєво обмежена, а можливість вільного співробітництва підвищує мобільність найбільш кваліфікованого персоналу. Однак високі початкові вимоги великих клієнтів практично виключають можливість знову створених аудиторських фірм без відповідного досвіду перемогти в тендерах на надання послуг.

При аналізі ринку аудиторських послуг важливо враховувати неоднорідність його структури; сегментно-мережовий характер бізнесу, специфічний характер конкуренції. Так, феномен глобалізації послуг міжнародними аудиторськими мережами є однією з причин їх конкурентного переважання над вітчизняними аудиторами.

Достиження рівноваги, специфічне для квазіконкурентного ринку, буде розглянуто в наступній статті.

Список использованной литературы

1. Підтвердження цінності аудиту. Аналітичний огляд / ACCA Global. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www2.accaglobal.com/documents/ukra-pp-rva.pdf>
2. Гнатів О. Аудиторський бізнес: хто виживе після кризи / Ольга Гнатів // KyivPost. 24.09.2010. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kyivpost.ua/business/article/auditorskij-biznes-hto-vizhive-pislya-krizi-3210.html>
3. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 11. – С.49-55.
4. Cabán-García, M. Industry and City-Level Audit Market Concentration / María T. Cabán-García and Susan E. Cammack // International Journal of Auditing. – 2011. – Vol. 15, Iss. 1. – PP. 21–42.
5. Shibano, T. Auditors' Liability, Investments, and Capital Markets: A Potential Unintended Consequence of the Sarbanes-Oxley Act / Toshi Shibano, Mingchenng Deng, Nahum Meludad // Journal of Accounting Research. – 2012. – Vol. 50, Iss. 5 (December 2012). – PP. 1179–1215.
6. Chan, D. "Low-Balling" and Efficiency in a Two-Period Specialization Model of Auditing Competition / Derek K. Chan // Contemporary Accounting Research. – 1999. – Vol. 16, Iss. 4 (Winter 1999). – PP. 609–642.
7. Cassell, C. The Emergence of Second-Tier Auditors in the US: Evidence from Investor Perceptions of Financial Reporting Credibility / Cory A. Cassell, Gary Giroux, Linda A. Myers and Thomas C. Omer // Journal of Business Finance & Accounting. – 2013. – Vol. 40, Iss. 3-4 (April/May 2013). – PP. 350–372.
8. Bandyopadhyay, S. Market Structure and Audit Fees: A Local Analysis / Sati P. Bandyopadhyay, Jennifer L. Kao // Contemporary Accounting Research. – 2004. – Vol. 21, Iss. 3 (Fall 2004). – PP. 529–562.
9. Francis, J. Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries / Jere R. Francis, Paul N. Michas and Scott E. Seavey // Contemporary Accounting Research. – 2013. – Vol. 30, Iss.1 (Spring 2013). – PP.325-355.

10. PCAOB Inspections of International Audit Firms: Initial Evidence / Carol C. Bishop, Dana R. Hermanson and Richard W. Houston // *International Journal of Auditing*. – 2013. – Vol.17, Iss.1 (March 2013). – PP. 1-18.

11. Ежегодный отчет Аудиторской палаты Украины для Кабинета Министров Украины. 2011 год. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://apu.com.ua/files2/zvit_2011.doc

12. The 2012 Big Four Firms Performance Analysis // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.big4.com/wp-content/uploads/2013/01/The-2012-Big-Four-Firms-Performance-Analysis.pdf>

13. Харченко А. «Большая четверка»: сколько и на чем зарабатывают аудиторы после кризиса / А. Харченко // *Инвестгазета*. – 2011. - №17 (18.05.2011). - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.investgazeta.net/kompanii-i-rynki/bolshaja-chetverka-skolko-i-na-chem-auditory-posle-krizisa-161314/>

14. Parusinski J. BDO International head praises increased auditing industry regulation / Jacob Parusinski // *Kyivpost*. 23.04.2013. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kyivpost.com/content/business/bdo-international-head-praises-increased-auditing--126466.html>

15. How we are structured / PwC Global. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/corporate-governance/network-structure.jhtml>

16. Суха О.Р. Тенденції розвитку складу аудиторських послуг в Україні / О.Р. Суха, Л.В. Адоньєва // *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. – 2011. – Випуск 1 (55). – С.201-209. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2011_1/Vek5328.pdf

17. Пасочник В. Велика трансфертна битва: раунд перший / Василь Пасочник // *Дзеркало тижня*. – 18.01.2013. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/velika-transfertna-bitva-raund-pershiy.html>

18. Козьякин П.В. Влияние транснациональных корпораций на развития глокализации мировой экономики / В.П. Козьякин // *Российское предпринимательство*. – 2011. - №8, Вып.1(189). – С.4-9. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.creativeconomy.ru/articles/13051/>

19. Огородникова Т.В. Теория квазиконкурентных рынков / Т.В. Огородникова, С.В. Сергеева // *Экономика 2.0*. – 09.01.2013. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://econ2.ru/blogs/problems-obrazovaniya/teoriya-kvazikonkurentnyh-rynkov.html>

20. Макашева Н.П. Экономика отраслевых рынков / Н.П. Макашева. – Томск: Томский государственный университет, 2005. – 35 с. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://window.edu.ru/library/pdf2txt/674/46674/22968>

21. Розанова Н.М. Экономические основы конкурентной политики / Н.М. Розанова // *Экономический вестник Ростовского государственного университета*. – 2003. – Том 1, №4. – С.141-149. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/data/124/012/1220/journal1.4-12.pdf>

**Резолюція Всеукраїнської науково-практичної конференції
“Бухгалтерський облік, аналіз і аудит:
сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку”
(м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 року)**

У конференції взяли участь відомі вчені, представники різних наукових шкіл бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, представники вищих навчальних закладів з багатьох регіонів України, керівники підприємств, аспіранти, студенти.

Учасники конференції відмічають високий загальний рівень наукових досліджень, які проводяться на сучасному етапі розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Результатом насиченої і плідної роботи конференції стала прийнята Резолюція, в якій визначено перспективи подальшої співпраці науковців, викладачів і практиків у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Усвідомлюючи важливість актуалізації та мобілізації наявних наукових, освітніх, професійних та інших соціальних ресурсів, враховуючи міжнародний досвід та національні особливості системи бухгалтерського обліку в Україні, підтримуючи гуманістичні принципи та цінності цього виду професійної діяльності, учасники та гості конференції ухвалили:

1. Схвалити основні положення наукових доповідей учасників конференції, відмічають їх актуальність, ґрунтовність, наукове та практичне значення. Вважати позитивним розвиток зв'язків споріднених ВНЗ, професійних бухгалтерів та аудиторів України.

2. Забезпечувати і надалі координацію співпраці науковців, освітян та практиків у сфері наукових досліджень з питань розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту задля реалізації завдань сталого розвитку та розбудови громадянського суспільства в Україні. З цією метою створювати умови для партнерської взаємодії вітчизняних та міжнародних організацій у системі: наука – освіта – бізнес.

3. З метою координації зусиль створювати міжсекторальні науково-практичні центри облікового забезпечення звітності з корпоративної соціальної відповідальності і соціального аудиту для моніторингу, аналізу та прогнозування динаміки соціальних проблем у суспільстві. До роботи в міжсекторальних науково-практичних центрах облікового забезпечення звітності з корпоративної соціальної відповідальності залучати досвідчених науковців та практиків, які працюють у сфері бізнесу.

4. Створювати умови для формування практично орієнтованої моделі підготовки майбутніх фахівців напряму підготовки «Облік і аудит», використовуючи, теоретично переосмислюючи й узагальнюючи досвід діяльності бізнесу, залучаючи практичних працівників до освітнього процесу.

5. Сприяти підтримці та налагодженню більш тісних зв'язків між науковцями та викладачами, які здійснюють професійну підготовку фахівців з бухгалтерського обліку, і регіональними об'єднаннями роботодавців через укладання довготривалих угод про співпрацю. Визначити такі пріоритетні напрямки співпраці науковців, освітян та роботодавців: можливість підвищення кваліфікації на спеціальних курсах; проведення тренінгів, семінарів з метою вирішення проблем розвитку обліку, аналізу і аудиту; консультації спеціалістів, фахівців; реалізація спільних проектів.

6. Вважати за доцільне розширювати і поглиблювати наукові дослідження за наступними напрямками:

- національний та міжнародний досвід і шляхи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту як науки і практичної діяльності;
- обліково-аналітичне забезпечення звітності підприємств як основи для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях;
- проблеми запровадження та використання новітніх інформаційних систем і технологій в обліку, аналізі та аудиті;
- приведення методики обліку, аналізу і аудиту відповідно до міжнародних стандартів.

7. Звернутися до Міністерства освіти і науки України, інших відповідних установ державного і регіонального рівня з пропозиціями щодо посилення взаємозв'язків між органами влади та освітянами стосовно питань фінансування, впровадження результатів наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ОФОРМЛЕННЯ ТА ПОДАЧІ РУКОПИСІВ НАУКОВИХ СТАТЕЙ ДО «ВІСНИКА ЧЕРНІГІВСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО ТЕХНОЛОГІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ. СЕРІЯ “ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ”»

Вимоги щодо підготовки рукописів статей для публікації у «Віснику Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”», який внесено до Переліку наукових фахових видань ВАК України, затвердженого постановою Президії ВАК України від 10 березня 2010 року № 1-05/2, (Бюлетень ВАК України № 4, 2010).

Шановні дописувачі!

Спочатку просимо надіслати Вашу статтю та довідку про автора (ів), оформлені за наведеними нижче вимогами, для попереднього розгляду редакційною колегією «Вісника Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”». Після отримання позитивного відгуку прохання сплатити вартість статті і надіслати весь пакет документів.

У зв'язку з включенням «Вісника Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» до міжнародної наукометричної бази даних eLIBRARY.RU просимо Вас звернути увагу на деякі зміни в пакеті документів.

1. Для публікації статті у «Віснику Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» необхідно в обов'язковому порядку подати:

- електронний варіант статті, оформленої за зразком (Додаток А);
- рецензію на статтю за підписом доктора наук;
- довідку про авторів, заповнену за наведеним бланком (Додаток Б);
- квитанцію про сплату вартості публікації наукової статті (Додаток В);
- згоду на публікацію у формі договору про передачу права на використання твору (додаток Г).

2. **Вимоги до наукової статті.** Наукова стаття повинна відповідати тематичному спрямуванню збірника і бути завізована власноручно на першій сторінці підписом автора.

Статтю можна подавати однією з трьох мов: українською, російською, англійською.

Обсяг статті повинен бути таким: мінімум – 5 повних сторінок, максимум – 10 сторінок (остання сторінка має бути заповнена не менш ніж на 3/4).

Стаття надсилається електронною поштою на адресу: **maksim-22@yandex.ru**. Текст статті набирається з використанням комп'ютерних текстових редакторів Word for Windows 97/2000/XP.

3. **Структура статті.** До друку у «Віснику Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”» приймаються лише наукові статті, які мають такі необхідні елементи: УДК. Автори. Назва наукової або освітньої установи, де працюють автори. Назва статті. Анотації. Ключові слова (у зв'язку з включенням до міжнародної наукометричної бази даних eLIBRARY.RU вся інформація про авторів, назва статті, анотація і ключові слова подається трьома мовами: українською, російською, англійською). Постановка проблеми. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Мета статті. Виклад основного матеріалу. Висновки і пропозиції. Список використаних джерел.

4. **Параметри сторінки повинні бути такими:**

Формат А4 (210×297 мм).

Поля: верхнє, нижнє та бокові – 25 мм.

Відступ від верхнього та нижнього колонтитула – 25 мм.

Верхній і нижній колонтитули, а також номери сторінок не вводити. Текст повинен бути вирівняний по ширині аркуша.

**КАТЕГОРИЧНО ЗАБОРОНЯЄТЬСЯ У СТАТТІ ВИКОРИСТАННЯ АВТОМАТИЧНОЇ
РОЗСТАНОВКИ ПЕРЕНОСІВ ТА АВТОМАТИЧНИХ СПИСКІВ.
УСІ СПИСКИ ПРОСТАВЛЯЮТЬСЯ У РУЧНОМУ РЕЖИМІ!**

5. **Вимоги до оформлення структурних елементів статті.**

5.1. УДК – шрифт Times New Roman (кегель 12), курсив, вирівнювання по лівому краю без абзацу.

Автори – ініціали та прізвище кожного автора починати з нового рядка (шрифт Times New Roman (кегель 12), розміщення по лівому краю, без абзацного відступу, напівжирний), **науковий ступінь або посада, якщо немає ступеня** (шрифт Times New Roman (кегель 12), звичайний). Скорочення слід подавати згідно з ДСТУ 3582-97 “Скорочення слів в українській мові у бібліографічному описі. Загальні правила та вимоги” (наприклад: д-р екон. наук; канд. техн. наук; тис., млн, млрд; грн, дол; табл., рис. тощо). Дані про авторів подаються трьома мовами

Назва організації – місце (я) роботи автора (-ів) (вирівнювання по лівому краю без абзацного відступу, шрифт Times New Roman (кегель 10)). Після назви організації через кому вказуються місто та країна розміщення організації (трьома мовами).

Назва статті – шрифт Times New Roman (кегель 12). Подається прописними напівжирними літерами, вирівнювання по центру без абзацу, трьома мовами.

Анотація – шрифт Times New Roman (кегель 9), курсив, вирівнювання по ширині, абзацний відступ 0,63 см, одинарний інтервал. В анотації має бути чітко сформульована головна ідея статті та коротко обгрунтована її актуальність (обсяг – 8-10 рядків). У статті подаються анотації трьома мовами: українською, російською, англійською (Додаток А).

Ключові слова – шрифт Times New Roman (кегель 9), вирівнювання по ширині, абзацний відступ 0,63 см, одинарний інтервал. Ключові слова подаються трьома мовами. Кількість ключових слів – 5-7 (Додаток А).

Основний текст – текст статті з заголовками (вирівнювання по ширині, абзац – 0,63 см, шрифт Times New Roman (кегель 12), одинарний інтервал).

Розділи статті (Постановка проблеми. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Мета статті. Виклад основного матеріалу. Висновки і пропозиції. Список використаних джерел) зазначаються таким шрифтом: Times New Roman, кегель 12, напівжирний, звичайний. Після назви розділу статті ставиться крапка і продовжується текст самої статті.

5.2. Інтервали між елементами статті такі:

- УДК – автори – 1;
- автори – назва організації – 1;
- назва організації – назва статті – 2;
- назва статті – анотація – 1;
- анотація – ключові слова – 1;
- ключові слова – основний текст – 1;
- основний текст – назва таблиці (верхній край рисунка, схеми, діаграми) – 1;
- назва таблиці – її верхній край (нижній край рисунка, діаграми – їхні назви) – 1;
- нижній край таблиці (назва рисунка, діаграми, схеми) – основний текст – 1;
- основний текст – список використаних джерел – 1;
- список використаних джерел – перелік джерел – 1.

6. Цитати, таблиці, статистичні дані, цифрові показники, що підвищують рівень аналітичних матеріалів, подаються з посиланням на джерела. Таблиці мають бути пронумеровані й мати заголовок. Відповідальність за наведені показники несе автор.

Рисунки і таблиці необхідно подавати у статті безпосередньо після тексту, де вони згадані вперше, або на наступній сторінці.

6.1. Ілюстрації (рисунки та чорно-білі фотографії)

Під час виконання рисунків рекомендується використання Microsoft Visio 2007 (2003). За умови використання закладеної графіки Microsoft Word рисунки повинні бути згрупованими. Шрифт рисунків Times New Roman, кегель 12, курсив.

Рисунки позначають словом “Рис.” і нумерують послідовно в межах статті, якщо у статті є лише один рисунок, він не нумерується. Пояснювальні підписи, номер рисунка, його назву розміщують послідовно під ілюстрацією.

Наприклад:



Рис. 1. Складові конкурентоспроможності на відповідній стадії розвитку економіки

6.2. Таблиці

Цифровий матеріал, що наводиться в статті, як правило, повинен оформлятися у вигляді таблиць.

Розмір тексту таблиць – кегель 12. Усі таблиці повинні мати заголовки. Нумераційний заголовок таблиць (кегель 12) вирівнюють по правому краю таблиці, тематичний заголовок таблиці (по центру, кегель 12, курсив).

Наприклад:

Таблиця 1

Аналіз показників діяльності підприємства

Показники	Формула розрахунку	Фактори, що впливають на показник	Напрями поліпшення показників
1.			
...			

Якщо таблиця не вміщується на одній сторінці, всі її колонки нумерують, а над перенесеною частиною таблиці справа надписують: “Закінчення табл. 1”.

6.3. Формули

Використовуючи формули, необхідно дотримуватися певних правил.

Великі, довгі та громіздкі формули, які мають у складі знаки суми, добутку, диференціювання, інтегрування, розміщують на окремих рядках. Це стосується також і всіх нумерованих формул. Для економії місця кілька коротких однотипних формул, відокремлених від тексту, можна подати в одному рядку, а не одну під одною. Невеликі і нескладні формули, що не мають самостійного значення, вписують усередині рядків тексту.

Стиль формул: хімічні формули набирають прямим шрифтом. Формули, на які є посилання, нумерують арабськими цифрами в круглих дужках праворуч. Обов'язково подають розшифровку літерних позначень величин у формулах. Для набору позначень фізичних величин використовують редактор формул Microsoft Equation для WINDOWS.

Номер формули проставляється справа в кінці рядка в круглих дужках, не виходячи за поле. Формули необхідно вирівнювати по лівому краю сторінки. Між ними та текстом витримується інтервал в один рядок.

Наприклад:

Ефективна ставка процента для позичальника визначається за формулою (1)

$$Rt = \frac{SK}{z - h} \cdot 360, \quad (1)$$

де SK – величина знижки (%);

h – період дії знижки (днів);

z – тривалість відстрочки платежу (днів).

7. Список використаних джерел необхідно складати за вимогами ВАК України (Бюлетень ВАК України № 5, 2009), розміщувати бібліографічні записи за алфавітом чи у послідовності їхніх перших згадувань в основному тексті статті.

Заголовок “Список використаних джерел” слід розміщувати посередині рядка, шрифт Times New Roman, кегель 12, напівжирний, а список джерел – 11 кегель.

8. Оплата публікації. Опублікування наукових статей у “Віснику Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки” є платним. Вартість публікації 1 сторінки наукової статті становить **40 грн** (прохання обов’язково уточнювати вартість публікації). Оплата підтверджується квитанцією, зразок якої наведений у Додатку В.

9. Контактна інформація.

Матеріали необхідно надсилати на електронну адресу: **maksim-22@yandex.ru**. Всі документи, що містять підписи та печатки, повинні бути відсканованими.

Контактні особи:

Ільчук Валерій Петрович (з питань можливості публікації).

Моб. тел.: 096-38-39-256.

Дубина Максим Вікторович (з питань подачі рукописів, оплати тощо).

Моб. тел.: 099-37-63-287.

Відповідальність за матеріали, наведені у статті, несе автор.

Неправильно оформлені автором стаття та супровідні документи, що не відповідають зазначеним вимогам, розглядатися не будуть.

Додаток А

Приклад оформлення статті

УДК 336.72

В.М. Ковальський, д-р екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

М.Д. Іванов, канд. екон. наук

Чернігівський державний інститут економіки і управління, м. Чернігів, Україна

С.М. Іващенко, аспірант

Полтавський університет споживчої кооперації України, м. Полтава, Україна

**ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ****В.Н. Ковальський**, д-р екон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

М.Д. Иванов, канд. экон. наук

Черниговский государственный институт экономики и управления, г. Чернигов, Украина

С.Н. Иващенко, аспирант

Полтавский университет потребительской кооперации Украины, г. Полтава, Украина

**ФИНАНСОВЫЙ МЕХАНИЗМ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ****Vladimir N. Kowalski**, Doctor of Economics

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

Mikhail D. Ivanov, PhD, Associate Professor

Chernihiv State Institute of Economics and Management, Chernihiv, Ukraine

Sergey N. Ivaschenko, post-graduate

Poltava University of Consumer Cooperatives in Ukraine, Poltava, Ukraine

FINANCIAL MECHANISM OF FOREIGN TRADE ENTERPRISES

Досліджено теоретичні питання формування фінансового механізму зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Ключові слова: фінансовий механізм, підприємство, зовнішньоекономічна діяльність.

Исследованы теоретические вопросы формирования финансового механизма внешнеэкономической деятельности предприятий.

Ключевые слова: финансовый механизм, предприятие, внешнеэкономическая деятельность.

The theoretical aspects of forming a financial mechanism the foreign trade of enterprises were investigated.

Key words: financial mechanism, foreign company.

Постановка проблеми. ...

Аналіз останніх досліджень і публікацій. ...

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. ...

Мета статті. Головною метою цієї роботи є ...

Виклад основного матеріалу. ...

Висновки і пропозиції. ...

Список використаних джерел

1. *Захарова О. Д.* Теоретические аспекты определения экономической сущности понятия “региональная система” в контексте регионализации экономики / О. Д. Захарова // Экономика и управление. – 2007. – № 1. – С. 46-51.
2. *Коновальчик В. В.* Побудова процесу навчання персоналу в рамках загальної системи розвитку персоналу [Електронний ресурс] / В. В. Коновальчик // HRMagazine. – Режим доступу : <http://www.hr-portal.ru/tags/razvitie-personala>.
3. *Синиця Л. В.* Оцінка стійкості підприємства : монографія / Л. В. Синиця. – Донецьк : Юго-Восток, 2010. – 184 с.
4.
5.

Додаток Б

*Бланк для оформлення
довідки про автора*

ДОВІДКА ПРО АВТОРІВ

Дані про авторів	Українською мовою	Російською мовою	Англійською мовою
Прізвище			
Ім'я			
По батькові			
Науковий ступінь			
Вчене звання			
Почесне звання			
Місце роботи			
Посада			
Назва статті			
Обсяг статті			
Поштова адреса			
Контактна інформація	роб. тел.		
	дом. тел.		
	моб. тел.		
	e-mail		
Дата і підпис автора			

Додаток В

Бланк квитанції для оплати публікації

Заява на переказ: готівки	Дт	1002	Ідентифікаційний код	
	Кт	31250273210037	05460798	
	Одержувач платежу Чернігівський державний технологічний університет			
	Дата здійснення операції			
	Дата валютування			
	Код установи банку			
	853592			
	Найменування установи банку ГУДК. Укр. в Чернігівській області			
	Прізвище, ім'я, по-батькові платника			
	Адреса платника			
Касир	Призначення платежу за видання у збірнику			
	25010200			
	Сума			
	Загальна сума			
	(словами)			
	Підпис платника			
	Квитанція	Дт	1002	Ідентифікаційний код
		Кт	31250273210037	05460798
		Одержувач платежу Чернігівський державний технологічний університет		
		Дата здійснення операції		
Дата валютування				
Код установи банку				
853592				
Найменування установи банку ГУДК. Укр. в Чернігівській області				
Прізвище, ім'я, по-батькові платника				
Адреса платника				
Касир	Призначення платежу за видання у збірнику			
	25010200			
	Сума			
	Загальна сума			
	(словами)			
	Підпис платника			

Додаток Г

**Договір №
про передачу права на використання твору**

м. Чернігів «___»_____201_р.
Чернігівський державний технологічний університет (надалі – Університет) в особі ректора ШКАРЛЕТА Сергія Миколайовича, який діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та _____
(прізвище, ім'я, по батькові автора твору)

(надалі – Автор), з іншої сторони, (далі за текстом – Сторони), уклали цей Договір про таке:

1 ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1 Автор передає Університету виключне право на використання статті (далі за текстом – Твір) у наукових виданнях Університету _____

1.2 Автор зобов'язується самостійно за свій рахунок задовольнити можливі претензії третіх осіб, пов'язані з майновими та немайновими авторськими правами на Твір.

2 ПРАВА ТА ОBOB'ЯЗКИ СТОРІН

2.1 Відповідно до цього Договору Університет має такі права на використання Твору:

- а) опублікування (випуск у світ);
- б) відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі;
- в) переклад;
- г) переробка, адаптація, аранжування та інші подібні зміни;
- д) включення складовою частиною до збірників, баз даних, антологій, енциклопедій тощо;
- е) публічне виконання;
- є) продаж;
- ж) імпорт його примірників, примірників його перекладів, переробок тощо.
- з) інші дії, встановлені законодавством.

2.2 Університет не має права передавати свої права, отримані цим Договором, третім особам.

2.3. Автор підтверджує свої виняткові майнові права на Твір та має право:

- а) використовувати Твір самостійно, зобов'язуючись не надавати права на використання Твору третім особам, не вказаним у цьому Договорі;
- б) здійснювати контроль за використанням Твору.

3 ПОРЯДОК ПРИЙОМУ-ПЕРЕДАЧІ ТВОРУ

3.1 Прийом-передача Твору здійснюється шляхом передачі Університету електронної копії Твору, записаної на електронний носій зі вказаним загальним обсягом інформації.

4 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

4.1 Автор несе відповідальність за надану в Творі інформацію і за якість електронного носія, відшкодовує Університету всі витрати, спричинені позовами третіх осіб про порушення авторських та інших прав на Твір.

4.2 За невиконання або неналежне виконання зобов'язань за цим Договором Сторони несуть відповідальність відповідно до чинного законодавства України.

5 РОЗВ'ЯЗАННЯ СУПЕРЕЧОК

5.1 Всі суперечки, які можуть виникнути між Сторонами та питання, що не врегульовані даним Договором, вирішуються шляхом переговорів на основі діючого законодавства та в судовому порядку.

6 ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ

6.1 Цей Договір вступає в силу з моменту підписання і діє безстроково.

6.2 Сторони можуть розірвати Договір за взаємною письмовою згодою, а також у випадку невиконання зобов'язань за цим Договором однією зі Сторін.

6.3 Університет може розірвати Договір у випадку, якщо на момент укладення Договору Автор не володів виключними майновими правами на Твір.

6.4 Автор може розірвати Договір, якщо він позбавився майнових прав на Твір, а також якщо Договір містить умови, обтяжливі для Автора.

7 ДОДАТКОВІ УМОВИ

7.1 Всі зміни та доповнення до цього Договору дійсні за умови, якщо вони складені в письмовій формі та підписані Сторонами.

7.2 Договір укладено в двох примірниках, по одному для кожної Сторони. Примірники ідентичні і мають однакову юридичну силу.

Адреси та реквізити сторін:

"УНІВЕРСИТЕТ"

Чернігівський державний
технологічний університет
14027 м. Чернігів, вул. Шевченка, 95,
код ЄДРПОУ 05460798

Ректор _____ С.М. Шкарлет

"АВТОР"

(П.І.Б.)

(Паспорт, або інший документ, що посвідчує особу)

Серія _____ № _____

(підпис)

Тел. _____

Примітки.

Надаються дані та підписи всіх авторів Твору.

Договір про передачу права на використання твору (Додаток Г) надсилається поштою у паперовому вигляді з повністю заповненими автором (ами) твору реквізитами у 2-х примірниках (один для редакційної колегії, інший для автора). Договір підписується ректором Чернігівського державного технологічного університету і один екземпляр повертається у паперовому вигляді автору (ам) твору поштою. Наявність договору про передачу права на використання твору є обов'язковою умовою публікації наукових статей у наукових виданнях університету.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ВІСНИК

ЧЕРНІГІВСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО ТЕХНОЛОГІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

СЕРІЯ «ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ»

НАУКОВИЙ ЗБІРНИК

№ 3 (68)

Головний редактор	С.М. Шкарлет
Відповідальний за випуск	В.С. Лень
Комп'ютерна верстка і макетування	В.М. Олефіренко
	Т.В. Коваленко

Підписано до друку 03.10.2013. Формат 60х84/8. Друк різнографія.
Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. – 31,27. Обл.-вид. арк. – 21.
Тираж 300 пр. Замовлення №. 185/13.

Редакційно-видавничий відділ Чернігівського державного технологічного університету
14027, Україна, м. Чернігів, вул. Шевченка, 95.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції.

Серія ДК № 840 від 04.03.2002 р.